



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**

**Faculdade de Direito**

**Curso de Graduação em Direito**

**LUCIANO MATSUSHITA JÚNIOR**

**O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES  
ENQUANTO INSTRUMENTO DE CONSECUÇÃO DA  
EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL**

Brasília

2020

LUCIANO MATSUSHITA JÚNIOR

**O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES  
ENQUANTO INSTRUMENTO DE CONSECUÇÃO DA  
EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação  
apresentado como requisito parcial à obtenção do  
título de bacharel em Direito pela Universidade de  
Brasília.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de  
Faria.

Brasília

2020

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**LUCIANO MATSUSHITA JÚNIOR**

### **O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES ENQUANTO INSTRUMENTO DE CONSECUÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação  
apresentado à Faculdade de Direito da Universidade  
de Brasília, sob a orientação do Professor Doutor Luiz  
Alberto Gurgel de Faria, como requisito parcial à  
obtenção do título de bacharel em Direito pela  
Universidade de Brasília.

Apresentado em 10 de dezembro de 2020.

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria  
Professor Orientador

---

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

---

Prof. Me. Alberto Medeiros

## **AGRADECIMENTOS**

Sei que nenhuma vitória é órfã e que não há realidade sem sonhos. Agradeço imensamente àqueles que – em diversos momentos – adiaram seus próprios sonhos para realizar os meus: meus pais, Luciano e Natália, a quem devo minha eterna e sincera gratidão.

Agradeço à minha família, especialmente minhas avós Olga e Eva e, em memória, meus avôs Nilo e Adalberto. Às minhas irmãs e companheiras de jornada, Natasha e Roxana.

À Universidade de Brasília, pelos ensinamentos dentro e fora de sala.

Ao corpo docente da Faculdade de Direito, pela formação jurídica.

Ao professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela atenciosa orientação na elaboração deste trabalho e pelos ensinamentos sobre Direito Tributário.

Ainda que sob o risco de não citar grandes amigos, agradeço nominalmente àqueles com quem dividi os melhores e os piores momentos ao longo dos quase cinco anos morando em Brasília: Herley, Bruno e Lucas, obrigado.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para minha formação humana, muito obrigado.

“É impossível lançar alguma luz sobre a própria vida  
sem iluminar, em algum ponto, a dos outros”

**Simone de Beauvoir**

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar as possibilidades de utilização do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – enquanto mecanismo de promoção de extrafiscalidade ambiental. Para tanto, utilizando como metodologia a revisão bibliográfica, parte de uma perspectiva teórica acerca do paradigma constitucional no qual se insere o objeto de pesquisa e aborda os contornos doutrinários do neoconstitucionalismo. Em sequência, realiza o estudo acerca da extrafiscalidade, tratando dos seus principais contornos, dos limites e dos mecanismos de controle de sua legitimidade, culminando com a abordagem específica da extrafiscalidade ambiental. São elencadas as possibilidades de uso do IPVA como instrumento de consecução da extrafiscalidade ambiental, baseando-se em filtros e diretrizes anteriormente tratadas, bem como nos limites normativos existentes na disciplina constitucional e infraconstitucional do tributo. Ao final, o trabalho traça – baseado em pesquisa empírica das legislações dos entes federativos – um panorama acerca do uso extrafiscal do referido imposto para indução ambiental.

**Palavras-chave:** Neoconstitucionalismo; Tributação; Extrafiscalidade; Meio Ambiente; IPVA.

## **ABSTRACT**

The aim of this study is to analyze the possibilities of using the Motor Vehicle Property Tax – IPVA – as a mechanism to promote fiscal incentives to environmental protection. To this end, using the bibliographic review as methodology, we start from a theoretical perspective of the constitutional paradigm in which the research object is inserted and discourse the doctrinal outlines of neoconstitutionalism. In sequence, we study the fiscal incentives, dealing with its main contours, limits, and control mechanisms of its legitimacy, culminating in a specific approach to environmental protection by fiscal mechanisms. The possibilities for using the IPVA as an instrument for achieving environmental protection are listed, based on filters and guidelines previously discussed, as well as on the existing regulatory limits in the constitutional and legal discipline of this tax. In the end, the paper traces - based on empirical research of the legislation of the states and federal district - an overview about the fiscal incentives by the referred tax to environmental development and protection.

**Keywords:** Neoconstitucionalism; Taxation; Fiscal incentives; Environment; IPVA.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 MEIO AMBIENTE, CONSTITUIÇÃO E NEOCONSTITUCIONALISMO .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Neoconstitucionalismo: principiologia e efetividade .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1.1 A evolução do constitucionalismo .....</b>	<b>13</b>
<b>1.1.2 Principais contornos do neoconstitucionalismo.....</b>	<b>15</b>
<b>1.2 Meio ambiente na Constituição de 1988: visão geral.....</b>	<b>19</b>
<b>1.2.1 Contextualização e antecedentes .....</b>	<b>19</b>
<b>1.2.2 Abordagem sistematizada do meio ambiente na Constituição Federal de 1988 .....</b>	<b>20</b>
<b>1.3 Desenvolvimento Sustentável: intersecção entre à ordem social e econômica. ....</b>	<b>29</b>
<b>1.3.1 A Ordem Econômica e seus princípios conformadores. ....</b>	<b>29</b>
<b>1.3.2 Desenvolvimento sustentável: um elo indissociável.....</b>	<b>32</b>
<b>1.3.3 Um chamamento para indução através dos tributos .....</b>	<b>34</b>
<b>2 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL .....</b>	<b>37</b>
<b>2.1 Função extrafiscal. ....</b>	<b>37</b>
<b>2.1.1 Contextualização .....</b>	<b>37</b>
<b>2.1.2 Escorço histórico .....</b>	<b>39</b>
<b>2.1.3 Conceito.....</b>	<b>41</b>
<b>2.1.4 Apontamentos à classificação e sua identificação .....</b>	<b>42</b>
<b>2.1.5 Limites constitucionais e controle da extrafiscalidade.....</b>	<b>46</b>



2.1.6 Principais usos e aplicações. ....	49
2.2 Interpretação sistêmica .....	51
2.3 Extrafiscalidade ambiental .....	53
2.3.1 Conceito e classificação dos tributos ambientais.....	54
2.3.2 Da perspectiva comparada ao cenário brasileiro. ....	56
<b>3 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - IPVA.....</b>	<b>61</b>
3.1 Análise dogmática e jurisprudencial.....	61
3.1.1 Apontamentos sobre o perfil constitucional e histórico.....	61
3.1.2 Regra-matriz tributária do IPVA.....	64
3.2 Possibilidades normativas para função extrafiscal do IPVA.....	70
3.2.1 Limites constitucionais e diretrizes do esverdeamento tributário.....	70
3.2.2 Possibilidades a partir regra-matriz tributária.....	74
3.3 A extrafiscalidade ambiental por meio do IPVA na legislação estadual .....	77
3.3.1 Metodologia.....	78
3.3.2 Resultados. ....	79
Conclusão .....	86
Referências Bibliográficas .....	88

## Introdução

O meio ambiente é, em essência, a base material de subsistência e desenvolvimento de todo e qualquer agregado humano, desde a mais primitiva tribo nômade, às mais complexas sociedades contemporâneas. É indeclinável, destarte, a manutenção de um equilíbrio e preservação desse meio, não só para a utilização atual, mas, sobretudo, como meio de garantir o provimento das gerações futuras. Eis que ganha grande relevo o tema do desenvolvimento sustentável, erigido nos debates políticos e acadêmicos a partir da segunda metade do Século XX<sup>1</sup> e considerado uma realidade inafastável na formulação das políticas públicas da atualidade.

No ordenamento jurídico constitucional brasileiro de 1988, seguindo a tendência global, o meio ambiente foi tratado sob o enfoque de complementariedade material e instrumental: o meio ambiente equilibrado é um direito fundamental estendido a todos e a sua defesa e preservação é um princípio conformador da ordem econômica<sup>2</sup>, bem como são introduzidos diversos institutos os quais vão desde mecanismos processuais de tutela coletiva do meio ambiente, até a intervenção por indução mediante tributação extrafiscal. O Estado brasileiro, assume, desse modo, posição central na promoção e preservação do equilíbrio ambiental.

Para o atingimento de suas finalidades, o Estado pode se valer de variados meios, os quais se mostrarão mais ou menos adequados a depender do objetivo. Pode atuar mediante a prestação ativa de serviços, seja direta ou indiretamente, ou através da intervenção na economia. A intervenção poderá se dar por participação direta, regulação ou indução<sup>3</sup>. Considerando a missão constitucional de preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, sobressai-se a importância da intervenção, porquanto uma eventual prestação de serviços com o escopo, por exemplo, de recuperar áreas afetadas, ou despoluir recursos naturais – embora passível de amenizar os danos - não atua na sua causa. O principal fator de degradação ou preservação reside, justamente, na atuação dos agentes econômicos em sentido amplo. Assim, ganham

---

<sup>1</sup>DAVIS, Thomas. What is sustainable development? 2000. <<https://web.archive.org/web/20090907093326/http://www.menominee.edu/sdi/whatis>> Acesso em 22 de novembro de 2020..

<sup>2</sup> GRAU, Roberto Grau. A ordem econômica na Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, p 230

<sup>3</sup> CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. Revista Trimestral de Direito Público, nº 20, 1997. p. 70 – 74. *Apud* FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 22 de novembro de 2020.

relevo tanto a regulação quanto a indução como formas conferir eficácia e efetividade aos preceitos insculpidos na Constituição Federal.

No campo da intervenção por indução, a tributação assume importante papel na determinação do comportamento dos sujeitos passivos, especialmente quando adota viés marcadamente extrafiscal. Benefícios e onerações fiscais irão acrescentar um fator artificial no cálculo de decisão econômica, de modo a conduzir os agentes a tomar decisões que se compatibilizem com os ditames estabelecidos pelo Estado e, conseqüentemente, pelo ordenamento jurídico.

É nesse escopo onde surge a extrafiscalidade ambiental, ou seja, a utilização de tributos com intuito além do arrecadatório na condução do desenvolvimento sustentável e preservação do meio ambiente. Diversas, portanto, são as possibilidades de uso da norma tributária com essa finalidade, quer seja, por exemplo, vinculando a estrutura da hipótese de incidência ao impacto causado, quer seja concedendo isenção a atividades menos danosas ou mais compatíveis com ideal de sustentabilidade. Sendo desafios da academia jurídica, nesse contexto, entre outros: pensar novas possibilidades de intervenção; analisar a viabilidade jurídica, bem como política, de implementação no ordenamento jurídico brasileiro de modelos de tributos ambientais adotados em outros ordenamentos; analisar as consequências e crises dos mecanismos de extrafiscalidade ambiental em utilização.

Por sua vez, a extrafiscalidade ambiental, embora convirja para um fim comum, tem, em sua abordagem de pesquisa acadêmica inúmeros vieses, desde o impacto econômico, político, jurídico e ambiental de sua efetivação, até o estudo pormenorizado de seus limites e possibilidades, seja através de uma investigação empírica e dogmática do sistema em que ela se insere ou pela análise comparada de modelos e reformas existentes.

Do ponto de vista jurídico, a doutrina divide os meios de aplicação dessa extrafiscalidade em dois grandes grupos de institutos. Ela pode ocorrer mediante os tributos ambientais em sentido próprio – *stricto sensu* –, carregando relação entre o impacto ambiental e a estrutura da norma tributária, especialmente o aspecto material da hipótese de incidência, ou os tributos ambientais em sentido impróprio – *lato sensu* –, tributos ordinários com finalidade predominantemente arrecadatória, nos quais se percebe o uso de algum de seus

elementos como meio alcançar – de modo secundário – um efeito extrafiscal com caráter ecológico, por exemplo, através de benefícios, incentivos ou vinculação de receitas<sup>4</sup>.

Considerando o relativo grau de especificidade o qual deve guardar uma monografia de conclusão de curso, opta-se por fazer um recorte epistemológico, de forma que se abordará apenas os tributos ambientais impróprios. Avaliar a possibilidade de criação de um imposto ambiental, por exemplo, requer uma análise jurídica, econômica e política com amplitude superior àquela recomendada para uma pesquisa desse porte. Considerando, também, a correlação com o curso de Direito, focar-se-á nos aspectos jurídicos do fenômeno a ser observado. Além disso, o escopo do trabalho se limitará a um imposto específico, com o intuito de atingir suficiente o aprofundamento e densidade sobre o tema, e não transpor a dimensão recomendada para a pesquisa.

Sendo assim, ante o peculiar e extenso tratamento dado pela Constituição da República à tributação, de modo a limitar a atuação do legislador ordinário; a abertura semântica proporcionada pelo artigo 155, §6º, inciso II do Diploma Básico, em relação à diferenciação de alíquotas conforme o “tipo” e “utilização”; bem como a ausência de lei complementar federal definindo os aspectos básicos, ampliando, portanto, a margem de liberdade para os Estados e o Distrito Federal legislarem, essa pesquisa terá como foco o imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA.

Os objetivos da pesquisa serão diagnosticar, com base no arcabouço jurídico constitucional brasileiro, quais as possibilidades e limites de utilização do IPVA como instrumento de consecução da extrafiscalidade ambiental e verificar, empiricamente, de início, se há, e, posteriormente, que mecanismos nesse sentido já vêm sendo implementados pelos 27 entes da federação competentes.

Para tanto, o trabalho será dividido em três partes. A primeira parte abordará os principais marcos normativos e teóricos utilizados para posterior análise do fenômeno objeto de pesquisa, quais sejam: o meio ambiente, a constituição e neoconstitucionalismo. Em um segundo momento, cuidar-se-á da análise da extrafiscalidade ambiental, tratando dos principais contornos teóricos traçados pela doutrina. Ao final, a terceira fase será concentrada na abordagem dogmática do IPVA enquanto instrumento de viabilização da extrafiscalidade

---

<sup>4</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. Derecho Tributario Ambiental. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 55 Et seq; SOARES, CLÁUDIA Alexandra Dias. O Imposto ambiental. Direito Fiscal do Ambiente. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra, 2002, p. 12-14.

ambiental, considerando as possibilidades normativas existentes, de acordo com os limites constitucionais, com a regra matriz de tributária e com a perspectiva jurisprudencial. Essa última parte culminará em uma análise empírica acerca de como tais possibilidades vêm sendo exploradas pelas legislações estaduais.

## **1 Meio ambiente, constituição e neoconstitucionalismo**

O tratamento constitucional do meio ambiente é a linha mestra, do ponto de vista normativo, utilizada no presente trabalho para justificar a extrafiscalidade ambiental. Em momento oportuno, esses pontos serão abordados com maior aprofundamento para embasar a análise da função extrafiscal do IPVA, tema central da pesquisa. Entretanto, nesse primeiro capítulo sobre os aspectos constitucionais relacionados ao meio ambiente, é importante estabelecer algumas diretrizes teóricas sobre as quais se fundam o tratamento dos institutos. Sendo assim, passa-se a discorrer sobre o paradigma em que se insere a concepção de constituição a ser utilizada durante todo o texto.

### **1.1 Neoconstitucionalismo: principiologia e efetividade**

#### **1.1.1 A evolução do constitucionalismo**

O neoconstitucionalismo, ou novo constitucionalismo, como a denominação sugere, é paradigma decorrente da evolução do movimento denominado constitucionalismo.

Alguns autores identificam o surgimento do movimento constitucional em épocas remotas<sup>5</sup>, a exemplo da limitação de poder existente na teocracia hebraica<sup>6</sup>, bem como na experiência democrática das cidades-estados gregas<sup>7</sup>. Por óbvio, essas concepções guardam ressalvas quanto às alterações históricas de certos conceitos como, por exemplo, a ideia de cidadão e de igualdade, sob o risco de incorrer em um clássico anacronismo.

Foi na idade moderna, contudo, que esse movimento ganhou densidade normativa e os contornos que o marcam até os dias atuais. No contexto de superação do antigo regime<sup>8</sup>,

---

<sup>5</sup> Importante contribuição é dada a respeito da concepção de constituição ao longo dos diferentes períodos de desenvolvimento da história humana por FIORAVANTI, Maurizio. *Constitución: de la antigüedad a nuestros días*. Trad. Manuel Martínez Neira. Madrid: Trotta, 2001.

<sup>6</sup> LOWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*, 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970. p. 154

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 155.

<sup>8</sup> Utiliza-se a expressão “antigo regime” para representar o período entre os Séculos XV ao XVIII, indo desde a expansão marítima até as revoluções liberais. Tal época foi marcada, tendo como referência à França, por um sistema social aristocrático e por um regime político monárquico e absolutista. A derrocada do antigo regime, segundo o responsável pela difusão da expressão – Alexis de Tocqueville –, coincide com a Revolução Francesa. Para maior aprofundamento acerca do período e do conceito TOCQUEVILLE, Alexis de, 1805-1859. *O antigo*

diferentes documentos instrumentalizam o início dessa transição.<sup>9</sup> Os principais marcos históricos e normativos desse surgimento ocorreram no contexto iluminista e das revoluções liberais, assim como no movimento de independência norte-americano. Desses acontecimentos emergem a Constituição norte-americana de 1787, a qual inaugura, enquanto documento escrito, o constitucionalismo contemporâneo e está em vigência até os dias atuais, e a Constituição francesa de 1791, cujo preâmbulo contém a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

Percebe-se, a partir de uma perspectiva histórica, que o desenvolvimento do constitucionalismo se dá de forma concomitante com o apogeu do ideário liberal, assim, limitação de poderes estatais era a palavra de ordem, seguida de uma igualdade formal e da valorização dos direitos de propriedade e liberdade. Perspectiva essa a qual só é superada com o surgimento do Estado Social, ante a falência do Estado de Direito em sua acepção pura<sup>10</sup>.

Posteriormente, na segunda metade do século XX, iniciou-se um movimento para dar respostas as insuficiências apresentadas pelo Estado Social, consolidando-se o paradigma do Estado Democrático de Direito, no qual se situa o movimento neoconstitucionalista.

Entre a ascensão e o esgotamento do modelo constitucional clássico, dois movimentos jusfilosóficos se sucederam<sup>11</sup>. De início, o jusnaturalismo marcado pela concepção de direitos naturais e inerentes a condição humana e, posteriormente, o positivismo jurídico, o qual se destacava pela busca de uma transposição da racionalização científica objetiva das ciências naturais às ciências sociais, tendo na obra de Hans Kelsen<sup>12</sup> o seu auge.

Para concluir esta breve explanação acerca do constitucionalismo, traz-se a sistematização dos quatro sentidos identificados por André Ramos Tavares<sup>13</sup> nesse termo, são

---

*regime e a revolução / Alexis de Tocqueville* ; Trad. de Yvonne Jean. – 4ª ed.- Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

<sup>9</sup> Destacam-se: *Petition of Rights*, de 1628; *Habeas Corpus Act*, de 1679; *Bill of Rights*, de 1689; e o *Act of Settlement*, de 1701.

<sup>10</sup> O absentismo estatal, a valorização exacerbada da propriedade privada e da noção de igualdade meramente formal, ocasionou um cenário caótico de concentração de renda e exclusão social. Associado ao processo de industrialização e a as concepções de classes surgidas dos movimentos filosóficos contestadores dessa realidade, o movimento operário deu origem a revoluções as quais culminaram, do ponto de vista constitucional, com o surgimento do Estado Social de Direito, marcado pela promulgação das constituições Mexicana e de Weimar, de 1917 e 1919, respectivamente.

<sup>11</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo / Luís Roberto Barroso*. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 263-276

<sup>12</sup> O normativismo jurídico puro, sem a influência de outros ramos científicos, sem a confusão entre direito e moral é marca da obra de Hans Kelsen em KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

<sup>13</sup> TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*, - 18. ed.- São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1

eles: histórico movimento político social tendente a limitar o poder; imposição de cartas constitucionais escritas; indicação dos propósitos latentes e atuais da função e posição das constituições na sociedade; evolução histórico constitucional de um determinado Estado.

É mister lembrar que a noção de superação acima tratada não diz respeito a exclusão de um modelo e inclusão de outro. Os paradigmas se sobrepõem, sendo assim, o neoconstitucionalismo, ao “superar” o constitucionalismo tradicional, na verdade, irá aperfeiçoar as limitações e fragilidades empiricamente apresentadas e, ao mesmo tempo, preservar as conquistas civilizatórias acumuladas.

### **1.1.2 Principais contornos do neoconstitucionalismo**

Em relação novo constitucionalismo, merece destaque a importante contribuição do professor Luís Roberto Barroso, ao sistematizar os marcos fundamentais que definem esse paradigma<sup>14</sup>. Para o jurista, três marcos são essenciais na compreensão do fenômeno: o histórico, o filosófico e o teórico.

Historicamente<sup>15</sup>, destacam-se os acontecimentos do pós-guerra, principalmente na Alemanha e na Itália, e a redemocratização ocorrida no Brasil após o período ditatorial militar. Surgem, nesse contexto, as constituições da Alemanha de 1949, da Itália de 1947, sequenciadas pela instalação de cortes constitucionais em ambos os países, bem como as leis fundamentais de Portugal, em 1976, da Espanha em 1979 e do Brasil em 1988.

Filosoficamente<sup>16</sup>, o novo constitucionalismo abarca o pensamento denominado pós-positivista, caracterizado pela introdução de valores ou ideais éticos de justiça e legitimidade no ordenamento jurídico positivo, tratando-se de uma composição de dois modelos filosóficos anteriores, os quais isolados evidenciaram suas limitações. O positivismo puro, embora importante por conferir segurança e previsibilidade às relações jurídicas, ao ganhar caráter eminentemente técnico e menos impregnado por valores éticos, serviu para instrumentalizar regimes completamente desprovidos de qualquer legitimidade democrática e até mesmo humanitária, a exemplo do nazismo e do fascismo.

---

<sup>14</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 279

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 279-281

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 281-296

A operacionalização da razão prática<sup>17</sup> e a introdução do elemento ético ao arcabouço positivo se dá, principalmente, mediante o uso dos princípios. Normas com maior abertura semântica, capazes de instrumentalizar a aferição de legitimidade determinadas construções interpretativas de outras normas, sejam elas princípios ou regras; de aumentar a compatibilização entre antagonismo normativos – através do juízo de proporcionalidade e ponderação –; bem como servir de catalisador aos fins do ordenamento normativo, permitindo a fluidez necessária à maior efetividade. Nesse contexto, a dignidade da pessoa humana se insere como elemento basilar e centro axiológico de todo ordenamento jurídico inserido no paradigma neoconstitucionalista.

Do marco teórico<sup>18</sup>, extraem-se três principais aspectos: a força normativa da constituição; a expansão da jurisdição constitucional; e nova dogmática da interpretação constitucional. Esses três elementos atuam de forma simbiótica, fortalecendo-se e dando impulsos mútuos a presença dos outros. A jurisdição constitucional só existe na medida em que a constituição serve de paradigma de aferição de validade para outras normas, ou seja, na medida em que exerce sua força normativa. Por sua vez, essa força normativa é instrumentalizada e ganha contornos de maior eficácia e efetividade e, conseqüentemente, importância, quando novos métodos de interpretação são introduzidos.

A força normativa da constituição foi introduzida no plano teórico a partir da obra de Konrad Hesse<sup>19</sup>, afirmando o status de norma jurídica detentora de imperatividade sobre demais normas e atos jurídicos.

Segundo observa Barroso<sup>20</sup>, a adoção do modelo constitucional norte-americano de supremacia da constituição serviu para superar a doutrina inglesa de soberania do parlamento, predominante até período que antecede a Segunda Grande Guerra. Tal fórmula introduz a constitucionalização de direitos fundamentais às cartas constitucionais – agora soberanas – tornando tais direitos imunes aos ataques oriundos do processo político majoritário e

---

<sup>17</sup> A razão prática opõe-se a razão teórica descritiva e cientificista ao introduzir princípios de justiça e moralidade à fundamentação racional. Nesse sentido KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Tradução Edson Bini. 1ª ed. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010 e KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Prática*. Tradução de Antônio Carlos Braga. São Paulo: Escala, 2006. Nesse sentido, BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 283.

<sup>18</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 296

<sup>19</sup> HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. In HESSE, Konrad. *Série IDP - Temas fundamentais do Direito Constitucional*, 1ª edição. São Paulo; Saraiva, 2009. p. 123-147.

<sup>20</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 297



incumbindo ao poder judiciário o dever de guarnecer esses direitos. Surgem, nesse contexto, os diversos tribunais constitucionais<sup>21</sup> e os mecanismos de controle de constitucionalidade<sup>22</sup>.

A nova dogmática de interpretação constitucional supera as regras tradicionais de interpretação, considerando o importante papel desempenhado pelos princípios nesse giro hermenêutico. As normas-princípio assumem destacada função tanto material, quanto instrumental, servindo de pressupostos metodológicos de interpretação constitucional<sup>23</sup>. Nesse sentido, alguns autores realizam a diferenciação entre postulados, normas que direcionam a atividade interpretativa de aplicação de outras normas, e os princípios em sentido estrito, os quais seriam normas com aspiração finalística com elevada carga axiológica e que se diferenciam das regras devido à forma de incidência<sup>24</sup>. No presente trabalho, entretanto, utilizaremos o termo “princípio” em seu sentido genérico, incluindo os postulados ou princípios instrumentais de interpretação.

São marcas distintivas, destarte, entre os dois modelos de constitucionalismo: a diferença de papel conferido à constituição; a carga valorativa introduzida através dos direitos fundamentais; e objetivo de concretização<sup>25</sup> de tais valores.

Dois dos principais aspectos trazidos pelo neoconstitucionalismo e, conforme acima exposto, são essenciais para compreensão dos fenômenos a serem analisados nesse trabalho: o papel dos princípios constitucionais e a busca por concretização, a qual pode ser traduzida pelo mandamento de efetividade.

Norberto Bobbio, em sua obra *Teoria da Norma Jurídica*, tece considerações acerca de três critérios de valoração da norma jurídica: a justiça, a validade e a eficácia. Esse último

---

<sup>21</sup> O surgimento de tribunais constitucionais foi um fenômeno observado em diversos países ao longo da segunda metade do século XX, cronologicamente, pode-se citar: 1951, Alemanha; 1956, Itália; 1960, Chipre; 1961, Turquia; 1975, Grécia; 1978, Espanha; 1982, Portugal; 1984, Bélgica; 1986, Polônia; 1990, Hungria; 1991, Rússia; 1992, República Tcheca; 1992, Romênia; 1992, República Eslovaca; 1993, Eslovênia; 1989, Argélia; 1996, África do Sul. Conferir em: BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 298

<sup>22</sup> Entre esses novos métodos que conferem ao intérprete maiores possibilidades de controle de constitucionalidade, pode-se citar o reconhecimento de normatividade dos princípios, a percepção conflitos entre direitos fundamentais e normas constitucionais, o surgimento da ponderação enquanto técnica de decisão, a reinserção da razão prática como fundamento de legitimação das decisões, entre outros. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 300

<sup>23</sup> Nesse sentido, tem-se o princípio da supremacia da Constituição; o princípio da presunção de constitucionalidade das normas; o princípio da interpretação conforme a Constituição; o princípio da unidade da Constituição; o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade; o princípio da efetividade.

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 19 ed. Malheiros. 2019. p. 165-178.

<sup>25</sup> Nesse sentido, AGRA, Moura, W. D. *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 81-83.

critério, segundo o autor, corresponde a potencialidade ou não da norma ser seguida, ou, em caso de descumprimento, acionar meios coercitivos. Sendo um aspecto relacionado à fenomenologia do direito, o qual ostenta um caráter histórico-sociológico, voltado para o comportamento dos destinatários da norma<sup>26</sup>.

Já Robert Alexy, ao tratar do conceito e validade do direito<sup>27</sup>, traz eficácia social como um dos elementos que compõe o conceito de direito e que corresponde à concepção sociológica de validade, tais concepções se aproximam bastante com a ideia de eficácia delineada por Bobbio.

Marcelo Neves, por sua vez, realiza importante distinção entre os termos eficácia e efetividade<sup>28</sup>. Para o professor da Universidade de Brasília, a eficácia, em conformidade com o entendimento dos dois autores acima citados, diz respeito à concretização normativa do texto legal, ou seja, a possibilidade de jurídica de aplicação da norma, a conformação das condutas ao enunciado e, em caso de descumprimento, a incidência dos mecanismos executórios. Por outro lado, efetividade se refere à aferição da implementação da finalidade que orientou a atividade legislativa. Sendo assim, é uma análise finalística entre a realidade fática e os objetivos abstratamente previstos na norma.<sup>29</sup>

Percebe-se que os objetos, em uma primeira análise, aparentemente distantes, guardam forte relação. A busca de efetividade e os princípios estão inseridos no mesmo contexto neoconstitucionalista, não sem razão foi destacado linhas acima o caráter finalístico dos princípios, bem como o dever de concretização<sup>30</sup> dos valores inseridos nas constituições enquanto marcas distintivas do referido paradigma.

Resta analisar, adiante, em que medida a extrafiscalidade, especificamente a ambiental, poderá ser um instrumento útil para consecução de efetividade aos princípios insculpidos na Constituição Federal, a exemplo da dignidade da pessoa humana, do art. 1º, inc. III, do

---

<sup>26</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica* / Norberto Bobbio. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 3ª ed. revista, 2005. p. 45-51.

<sup>27</sup> ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* / Robert Alexy; organização Ernesto Gárzon Valdés; tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 102-112.

<sup>28</sup> NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF: Martins Fontes, 2013. p. 42-48

<sup>29</sup> A título de exemplo, o autor ilustra a diferença entre eficácia e efetividade com o caso hipotético de uma lei anti-inflacionária a qual o seu vínculo “se-então” previsto abstratamente é regularmente concretizado nas relações sociais, sem que haja modificação significativa no aumento de preços, sendo essa norma eficaz, mas sem efetividade. NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF: Martins Fontes, 2013. p. 48.

<sup>30</sup> AGRA, Moura, W. D. *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 83. Afirma o autor: “Dentre tudo o que fora apresentado pode-se afirmar que a principal marca do neoconstitucionalismo é a preocupação em efetivar direitos fundamentais, especificamente aqueles de natureza social que se encontram em inanição em sociedades que apresentam um constitucionalismo de baixa intensidade.”

desenvolvimento nacional, do art. 3º, inc. II e da preservação do meio ambiente, do art. 225, *caput*.

## **1.2 Meio ambiente na Constituição de 1988: visão geral**

### **1.2.1 Contextualização e antecedentes**

Em termos constitucionais, o Diploma Básico de 1988 inaugura uma nova forma de tratamento ao meio ambiente. Apenas a título comparativo, a expressão “meio ambiente” sequer foi utilizada nas constituições brasileiras pretéritas. Por óbvio, não se desconsidera, nessa afirmação, a perspectiva histórica, tendo em vista que a internacionalização do tratamento jurídico ao meio ambiente se deu após a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada pela ONU em 1972<sup>31</sup>. Entretanto, não apenas em termos terminológicos houve drástica alteração, pois as constituições anteriores, como se verá, não trouxeram de modo sistematizado a abordagem relativa aos bens ambientais e sua proteção. Ainda assim, alguns fatores – os quais hoje se incluem no conceito de meio ambiente – foram tratados de forma esparsa, geralmente associados a outros temas, a exemplo da propriedade.

Registre-se, contudo, que, na América Latina, diversos outros países já haviam inovado nesse sentido, a exemplo do Peru e do Equador em 1979, da Guiana e do Chile em 1980, de Honduras em 1982, do Panamá em 1983, da Guatemala em 1985, de Nicarágua e do Haiti em 1987<sup>32</sup>. Essa normatização guarda sintonia com a influência exercida pelo reconhecimento do meio ambiente em âmbito internacional enquanto direito humano, especialmente após a Conferência de Estocolmo de 1972, da qual se originou a emblemática Declaração de Estocolmo, marco para Direito Ambiental em nível internacional<sup>33</sup>.

No Brasil, a Carta de 1824, por exemplo, abordou – sem utilizar o termo – o meio ambiente do trabalho, ao vedar situações atentatórias à saúde no trabalho, na cultura, na indústria e no comércio, em seu art. 179, XXIV. A Constituição de 1891, versou sobre a competência da União para legislar sobre terras e minas de sua propriedade. O Diploma de 1934, por seu turno, estabeleceu competência concorrente entre União e Estados acerca da proteção de belezas naturais, além da competência da União sobre recursos naturais passíveis

---

31 MARUM, Jorge Alberto Oliveira de. *Meio ambiente e direitos humanos*. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 7, n.28, p. 116-137, out./dez. 2002.

32 MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 141.

33 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU Declaração sobre o meio ambiente humano. Estocolmo, 1972. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Meio-Ambiente/declaracao-de-estocolmo-sobre-o-ambiente-humano.html>> Acesso em: 15 de abril de 2020.

de exploração. Já a Carta de 1937, manteve o mesmo tratamento especificado na Constituição anterior, inovando ao trazer aos municípios o dever de zelar, também, pelos momentos naturais e equiparar o atentado contra tais bens a atentados contra o patrimônio nacional, além de expandir a competência privativa da União para legislar sobre bens naturais. A Constituição de 1946 manteve essa perspectiva sem inovações significativas. Por sua vez, a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional 1/69, mantiveram semelhante linha de tratamento ao meio ambiente, apenas inovando na utilização pioneira do termo “ecológico”<sup>34</sup>.

### 1.2.2 Abordagem sistematizada do meio ambiente na Constituição Federal de 1988

Após esses breves apontamentos com objetivo de contextualizar, parte-se – antes de adentrar especificamente no tratamento constitucional de 1988 ao meio ambiente – para tormentosa missão de adotar um conceito de meio ambiente. Percebe-se, de pronto, ser um conceito complexo em sua amplitude e de difícil delimitação. Contudo, considerando o fim do presente trabalho, adota-se o conceito apresentado pelo professor José Afonso da Silva em sua obra sobre Direito Constitucional Ambiental<sup>35</sup>:

O conceito de meio ambiente há de ser, pois, globalizante, abrange de toda a natureza original e artificial, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arqueológico [...] O meio ambiente é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas. A integração busca assumir uma concepção unitária do meio ambiente compreensiva dos recursos naturais.

Abordando essa amplitude, Motaui Ciocchetti de Souza<sup>36</sup> afirma:

Assim sendo, o conceito engloba tudo o que nos cerca, desde as águas dos mares, rios e lagos até as cadeias de montanhas; desde as formações florestais até os núcleos urbanos; desde a atmosfera até o subsolo; desde elementos da natureza até simples objetos de uso cotidiano.

Devido à abrangência do conceito adotado, o qual tanto considera elementos naturais quanto artificiais, pode-se dividir à percepção do meio ambiente em quatro principais aspectos:

<sup>34</sup> LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 22 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 1490-1491.

<sup>35</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 2.

<sup>36</sup> SOUZA, de, M. C. *Interesses difusos em espécie : direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa*. – 3ª ed - São Paulo; Saraiva, 2013. p 20.

o meio ambiente natural, o meio ambiente cultural, o meio ambiente artificial ou humano e o meio ambiente do trabalho. A título de referência, esclarece-se que o enfoque da extrafiscalidade ambiental, objeto dessa pesquisa, será o meio ambiente natural ou físico.

Para além da importante contribuição doutrinária, o tratamento legal conferido revela a abrangência e complexidade desse conceito. Eis o teor do inc. I, art. 3º da Lei nº 6.938<sup>37</sup>, que versa sobre a Política Nacional do Meio Ambiente - PNAMA:

Art. 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - Meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

Passando, agora, especificamente ao inovador tratamento conferido pela Constituição Federal de 1988 ao meio ambiente, merece destaque a forma através da qual foi atribuída a competência dos entes federativos em matéria ambiental. Diante do tratamento dado ao federalismo brasileiro, Estados e a União detêm competência concorrente para legislar sobre matéria ambiental, em observância ao art. 24 da Constituição. Esse mecanismo de divisão de competência legislativa está em nosso sistema desde a Constituição de 1934<sup>38</sup>. Nesse modelo, cabe a União editar normas gerais e aos Estados exercer a chamada competência suplementar. Ao ser suplementada, a norma geral deverá ser aperfeiçoada<sup>39</sup>, considerando, especialmente, a realidade regional onde irá incidir e jamais poderá ser contrariada<sup>40</sup>, sob pena tanto de ilegalidade quanto de vício de competência constitucional.

Relevante, ademais, é que, na ausência de norma geral, caberá aos Estados exercerem a competência legislativa plena, editando as normais gerais e a sua superveniente suplementação,

<sup>37</sup> BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de Agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e da outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm)> Acesso em 12 de março de 2020.

<sup>38</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 141.

<sup>39</sup> Tercio Sampaio adverte para a necessária concordância entre a norma editada a título de suplementação, sob o risco inconstitucionalidade, haja vista se tratar de espécie de regulamentação, a qual pressupõe concordância e não discordância entre as normais gerais e especiais. Assim, a competência suplementar admite legislação decorrente, e não concorrente. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Normas gerais e competência concorrente*. *Revista da Faculdade de Direito da Usp*. São Paulo, v. 90, 1995, p. 250

<sup>40</sup> Nesse ponto, é interessante notar que na Constituição de 1934 havia maior clareza e didática no tratamento conferido ao exercício da legislação suplementar. Eis o teor do art. 5º, §3: “A competência federal para legislar sobre as matérias dos números XIV e XIX, letras c e i, in fine, e sobre registros públicos, desapropriações, arbitragem comercial, juntas comerciais e respectivos processos; requisições civis e militares, radiocomunicação, emigração, imigração e caixas econômicas; riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca, e a sua exploração não exclui a legislação estadual supletiva ou complementar sobre as mesmas matérias. As leis estaduais, nestes casos, poderão, atendendo às peculiaridades locais, suprir as lacunas ou deficiências da legislação federal, sem dispensar as exigências desta.” BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)> Acesso em: 20 de março de 2020.

conforme o §3º do art. 24 da Lei Maior. Esse ponto é de suma importância para o presente trabalho, porquanto será decisivo tanto do ponto de vista ambiental, quanto do ponto de vista tributário, tendo em vista que ambas as matérias estão inseridas no âmbito da competência concorrente. Entende-se que tal ausência não necessariamente deverá ser total ou ontológica, poderá ser uma omissão parcial ou uma lacuna axiológica do dever de edição de normas gerais. Sendo assim, presente legislação editada pela União, a qual não atenda adequadamente o dever, por exemplo, de proteção ao meio ambiente, poderiam os Estados editar normas as quais ampliem esse escopo, ainda que digam mais do que foi dito pela norma geral, pois tal mecanismo de divisão de competência difere do mero dever de regulamentação<sup>41</sup>.

Além dos entes acima referidos - tendo em conta a conjugação interpretativa dos arts.24, inc. VI com o art. 30, incs. I e II da Carta Cidadã – aos Municípios é reconhecida jurisprudencialmente<sup>42</sup>, bem como pela doutrina<sup>43</sup>, a competência para legislar sobre meio ambiente desde que se funde no interesse local e observe as diretrizes estabelecidas tanto na legislação federal quanto estadual.

Ademais, recentemente, ao tratar da competência legislativa em matéria ambiental, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a supressão de unidade de conservação somente seria admitida mediante a edição de lei em sentido formal, porquanto a proteção ambiental seria um limite implícito a edição de medida provisória, mesmo não constando expressamente no rol do art. 61, §1º do Diploma Básico<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Interessante notar que a jurisprudência dos tribunais superiores pátrios em mais de uma oportunidade rechaçou a possibilidade de normas específicas tanto de estados quanto de municípios reduzirem o grau de proteção ambiental, exercida para ampliar o grau de proteção ambiental. Nesse sentido, pode-se citar: Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.988/TO. Autor: Procurador Geral da República Réus: Governador do Estado do Tocantins e Assembleia Legislativa do Estado do Tocantins Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 19 de setembro de 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338785977&ext=.pdf>> Acesso em 29 de março de 2020.; Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Ação em Recurso Especial nº 1.312.435/RJ. Autor: Ministério Público Federal Réus: Bruno Gomes Sampaio; Gotardo Gomes Sampaio; Ana Maria Silvia Bastos e outros. Relator: Min. Og Fernandes. Brasília, 7 de fevereiro de 2019. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=90461528&num\\_registro=201801480622&data=20190221&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=90461528&num_registro=201801480622&data=20190221&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 8 de maio de 2020.

<sup>42</sup> A competência municipal para legislar sobre o meio ambiente, desde que no seu interesse local e em harmonia com a disciplina estabelecida pelos demais entes federados restou pacificada no Supremo através do Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.224/SP. Autores: Estado de São Paulo e Sindicato da Indústria e Fabricação do Alcool do Estado de São Paulo. Réu: Câmara Municipal de Paulínia e Município de Paulínia. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 de março de 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=306750595&ext=.pdf>> Acesso em 16 de março de 2020.

<sup>43</sup> Nesse sentido, MATTOS NETO, Antonio José de, “Competência legislativa municipal sobre meio ambiente”. Revista de Direito Ambiental. V. 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

<sup>44</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.717/DF. Autor: Procurador Geral da República Réu: Presidente da República. Relator: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 5 de abril de 2018. Disponível

Ainda sob a égide da divisão de competência, a Constituição, em seu art. 23, incisos VI e VII estabelece ser competência comum entre todas as esferas federativas proteger o meio ambiente, combater a poluição e preservar as florestas, a fauna e a flora. A competência administrativa comum, fixada na Constituição Federal, é um mandamento de cooperação e integração entre as esferas administrativas com vista ao atingimento de objetivos fundamentais, conforme o § único do referido artigo. Desse modo, cabe a lei complementar<sup>45</sup> estabelecer as diretrizes para essa cooperação, considerando se a atuação terá abrangência nacional, regional ou local, bem como a supletividade na atuação com vistas a que a ausência de um dos entes não seja suficiente a obstar os fins buscados pelo constituinte<sup>46</sup>.

Ademais, essencial no tratamento conferido ao meio ambiente, é afirmação prevista no *caput* do art. 225 da Lei Maior de que

“Todos têm direito ao meio ambiente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Percebe-se pela locução “todos” que se trata não apenas de um direito subjetivo fruível isoladamente, mas, sobretudo, de um direito ou interesse difuso. O direito ao meio ambiente é reconhecido por eminentes doutrinadores<sup>47</sup> como sendo um direito fundamental de terceira geração, emergente das novas preocupações decorrentes de grandes alterações vividas em âmbito global. As máximas do humanismo e da universalidade fazem surgir a temática dos direitos transindividuais e difusos, onde é a coletividade, ainda que indeterminada, o principal destinatário da proteção.

---

em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341284842&ext=.pdf> Acesso em 6 de maio de 2020.

<sup>45</sup> Essa matéria atualmente é disciplinada pela Lei Complementar nº 140 de 8 de dezembro de 2011.

<sup>46</sup> Diversos são os pronunciamentos judiciais em que se reconhece a importância da competência comum e concomitante para proteção de bens ambientais, especialmente quando um dos entes falha em sua missão institucional. Nesse sentido: Brasil. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível nº 00004344720114058400. Autor: BRASTURINVEST Investimentos Turísticos S/A. Réu: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Relator: Des. Fed. José Maria Lucena. Recife, 31 de outubro de 2013. Disponível em: < <http://www4.trf5.jus.br/cp/cp.do> > Acesso em 1 de maio de 2020.; Brasil. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 200834000408306. Autor: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Réu: Paulo Roberto Almeida Campos Relator: Des. Fed. Selene Almeida, Brasília, 25 de julho de 2012. Disponível em: < <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp> > Acesso em 8 de maio de 2020.; Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 711.405/PR. Autor: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Réus: SOCCEPAR S/A – Sociedade Cerealista Exportadoras de Produtos Paranaenses. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 28 de abril de 2009. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5143953&num\\_registro=200401790140&data=20090515&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5143953&num_registro=200401790140&data=20090515&tipo=5&formato=PDF) > Acesso em 2 de maio de 2020.

<sup>47</sup> Um dos mais destacados autores a realizar essa classificação é Paulo Bonavides, em BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

O Supremo, em precedente da lavra do Ministro Celso de Mello<sup>48</sup>, delimita a percepção direito ao meio ambiente. Eis o trecho da sua ementa:

“O DIREITO A INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE – TÍPICO DIREITO DE TERCEIRA GERAÇÃO – CONSTITUI PRERROGATIVA JURÍDICA DE TITULARIDADE COLETIVA, REFLETINDO, DENTRO DE UM PROCESSO DE AFIRMAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS, A EXPRESSÃO SIGNIFICATIVA DE UM PODER ATRIBUÍDO, NÃO AO INDIVÍDUO IDENTIFICADO EM SUA SINGULARIDADE, MAS, NUM SENTIDO VERDADEIRAMENTE MAIS ABRAGENTE, A PRÓPRIA COLETIVIDADE SOCIAL.”

A par do reconhecimento do direito ao meio ambiente, é importante notar o caráter eminentemente antropocêntrico<sup>49</sup> conferido a esse direito. A sadia qualidade de vida refere-se especialmente a vida humana em ambiente que propicie não apenas a subsistência, mas a sua ocorrência de forma digna. Assim, o direito ao meio ambiente está intimamente ligado ao princípio da dignidade da pessoa humana, constituindo-se, desse modo, em fundamento da República Federativa do Brasil, com previsão no art. 1º, inc. III.

Diversas manifestações normativas em âmbito internacional ratificam essa perspectiva, a exemplo da Declaração da Conferência do Rio de Janeiro de 1992<sup>50</sup>, ao enunciar em seu Princípio de nº 1: “Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável”, bem como o Protocolo Adicional à Convenção Americana de Direitos Humanos<sup>51</sup>, o qual no art. 11 determina que “1. Toda pessoa tem direito de viver em meio ambiente sadio e a dispor dos serviços públicos básicos”.

Além disso, na Constituição Federal, o meio ambiente é enunciado como bem de uso comum do povo, de modo que alargou-se o conceito de bem de uso comum do povo o qual já

---

<sup>48</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164. Autor: Antônio de Andrade Ribeiro Junqueira. Réu: Presidente da República Relator: Celso de Mello. Brasília 30 de outubro de 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1606388>> Acesso em 2 de março de 2020.

<sup>49</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 149.

<sup>50</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. Declaração sobre o meio ambiente e desenvolvimento. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <[https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wpcontent/uploads/sites/36/2013/12/declaracao\\_rio\\_ma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wpcontent/uploads/sites/36/2013/12/declaracao_rio_ma.pdf)> Acesso em: 8 de abril de 2020.

<sup>51</sup> BRASIL, Decreto nº 3.321 de 30 de dezembro de 1999. Promulga o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direito Humanos em matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais “Protocolo de São Salvador” concluído em 17 de novembro de 1988, em São Salvador, El Salvador. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3321.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3321.htm)> Acesso em 17 de março de 2020.



se fazia presente desde o Código Civil de 1916<sup>52</sup>, em seu art. 66, inc. I, e incluía mares, rios e praias.

Já referido acima, o art. 225 da Constituição Federal é responsável por sistematizar – ainda que sem exaurir – a abordagem constitucional ao meio ambiente. Esse artigo compõe sozinho o Capítulo VI, denominado Meio Ambiente, do Título VIII o qual trata da Ordem Social. Embora o dever de defender o meio ambiente seja repartido entre o Poder Público e a coletividade, os incisos do §1º do citado artigo trazem importantes mandamentos de atuação direcionados ao Estado.

A partir de um agrupamento temático, identifica-se que os dois primeiros incisos desse parágrafo tratam do dever de guarida às espécies, aos ecossistemas e ao patrimônio genético do País. Desse modo, é dever do poder público preservar e restaurar processos ecológicos essenciais e prover o manejo de espécies, bem como a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País, fiscalizando as entidades voltadas ao estudo e manipulação de material genético.

Nesse rol, há importante valorização do princípio da prevenção, intrinsecamente ligado ao princípio da precaução<sup>53</sup>, os quais determinam a cautela frente aos potenciais riscos aos bens ambientais. Nessa toada, os incisos V e VII, determinam o controle de produção, comercialização, técnicas, métodos e substâncias as quais coloquem em risco a vida, sua qualidade e o meio ambiente. Ademais, veda-se práticas que arrisquem a função ecológica da fauna e da flora. Ainda sob a égide da prevenção e dever proteção, há expressa vedação práticas que possam extinguir ou submeter animais a crueldade.

Esse último ponto deu margem a emblemática discussão no Supremo Tribunal Federal através do julgamento da ADI nº 4983<sup>54</sup> na qual se considerou inconstitucional a Lei nº 15.299, oriunda do Estado do Ceará e com o fim de regulamentar a vaquejada como prática desportiva e cultural. Para a maioria dos ministros, a atividade representava forma de tratamento cruel

---

<sup>52</sup> Brasil, Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916. Código Civil do Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm)> Acesso de 16 de abril de 2020>.

<sup>53</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 114-117 e 162. Bem como FORTUNADO, Ivan; FORTUNADO NETO, José. “Risco ambiental a luz dos princípios da prevenção e precaução”. In. *Gestão de áreas de risco e desastres ambientais*. Org. GUIMARÃES, Solange T. de Lima; CARPI JUNIOR, Salvador; BERRIOS, Manuel B. Rolando; TAVARES, Antonio Carlos. Rio Claro: IGCE/UNESP, 2012.

<sup>54</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.983. Autor: Procurador Geral da República Réu: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 16 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311683661&ext=.pdf>> Acesso em 10 de março de 2020.

vedada pelo ordenamento constitucional brasileiro. Para corrente vencida por apertada margem, se sobressaia o viés cultural da manifestação. Esse julgado não é emblemático apenas pelo conflito entre vetores constitucionais que compõe a Ordem Social; o é, sobretudo, por ser um caso em que houve a superação de um entendimento jurisprudencial por atividade legislativa. Diante da forte reação de setores da sociedade, principalmente dos estados nordestinos onde a vaquejada é importante elemento identificador da cultura e tem destacado papel econômico e social, houve aprovação em curto espaço de tempo da Emenda Constitucional nº 96/2017<sup>55</sup>, incluindo o §7º ao art. 225. Em linhas gerais, o reformador constituinte ratificou o entendimento vencido na Corte. Assim, não se considera cruel a prática desportiva as quais sejam manifestações culturais registradas como patrimônio imaterial e regulamentadas para conferir o bem-estar aos animais.

Ainda com o fito da valorização do princípio da prevenção, a Norma Fundamental exige no inc. IV a realização do estudo prévio de impacto ambiental para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ao meio ambiente. Merece destaque a exigência de publicidade, em consonância com o direito à informação, bem como o entendimento, no âmbito do Supremo<sup>56</sup> acerca da ausência de discricionariedade para realização desse estudo.

Na análise da prevenção, chama atenção o tratamento específico conferido à energia nuclear levando em conta não apenas a questão bélica, mas também o potencial destrutivo e degradante desse tipo de energia, ficando a cargo do Congresso Nacional dispor sobre a aprovação de seu uso. Desse modo, cabe ao Legislativo Federal: aprovar as iniciativas nucleares advindas do Executivo, conforme o art. 49, XIV, bem como tratar sobre qualquer atividade nuclear, 21, XXIII, e dispor sobre a localização de usinas nucleares através de lei federal, §6º do art. 225 da Constituição. Sendo tal assunto de competência privativa da União e admitido apenas para fins pacíficos. No que tange a eventuais danos ambientais advindos do uso nuclear, a doutrina<sup>57</sup> e a jurisprudência<sup>58</sup> majoritariamente entende tratar-se daquilo que se denominou

---

<sup>55</sup> BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 96, de 6 de junho de 2017. Acrescenta §7º ao art. 225 da Constituição Federal para determinar que práticas desportivas que utilizem animais não são consideradas cruéis, nas condições que especifica. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc96.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc96.htm)> Acesso em 25 de março de 2020>.

<sup>56</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.086. Autor: Procurador Geral da República Réu: Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 7 de junho de 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1592108>> Acesso em 2 de março de 2020.

<sup>57</sup> FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. Curso de Direito Ambiental Brasileiro – 7ª ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 204.

<sup>58</sup> Interessante notar que em âmbito jurisprudencial adotou-se uma premissa ainda mais alargada, o risco integral não se restringe apenas aos danos decorrentes de atividades nucleares, mas aos danos ambientais em maior

risco integral, um desdobramento da responsabilidade objetiva, o qual – tendo em conta o elevado grau de risco da atividade desenvolvida – afasta a possibilidade de excludentes de responsabilidade.

Também incumbe ao poder público, com fulcro no inc. III do §1º, do art. 225, definir, em todas as unidades da federação, as áreas a serem especialmente protegidas por meio da criação de regimes jurídicos próprios os quais definirão as possibilidades de utilização e administração, a exemplo das Unidades de Conservação. O constituinte originário fez questão de exigir a participação do Poder Legislativo quando da alteração ou supressão dessas áreas, a qual só é possível mediante lei. Por outro lado, não há essa exigência para criação ou ampliação, conforme reconhecido pela Suprema Corte brasileira<sup>59</sup>. Há, ademais, a proibição de utilização comprometedor da integridade dos atributos os quais justificaram a singular proteção conferida à área. O §4º, por seu turno, tratou de assegurar mandamento de utilização consentâneo com a preservação daquilo que considerou além de área protegida, patrimônio nacional<sup>60</sup> composto pela: Floresta Amazônica Brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira.

O Diploma Básico, em seu art. 225, §1º, inc. VI, confere importância ao direito à educação, sobretudo à educação ambiental em todos os níveis de ensino e à conscientização pública como meio de conferir autonomia aos destinatários e principais agentes promotores do equilíbrio ambiental: a população. Esse direito guarda relação indireta com o princípio da informação e confere autonomia de pensamento aos seus titulares, pois, além de se informar, é necessário compreender e conseguir processar os dados a sua disposição. A educação é um dos pilares do Estado Democrático de Direito, uma população informada e consciente dos seus

---

amplitude. Nesse sentido: Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.354.536/SE. Autor: Maria Gomes de Oliveira Réus: Honey Gama Oliveira e outros. Relator: Min. Luis Felipe Salomão. Brasília, 26 de março de 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35174776&num\\_registro=201202466478&data=20140505&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35174776&num_registro=201202466478&data=20140505&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 4 de maio de 2020.

<sup>59</sup>Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 73. Autor: Procurador Geral da República Réu: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 2 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=187778991&ext=.pdf>> Acesso em 5 de março de 2020.

<sup>60</sup> Importante distinção fez o Supremo ao esclarecer que as áreas denominadas “patrimônio nacional” não necessariamente passaram a compor o patrimônio da União, bem como o fato de essa classificação protetiva não ter o condão de afastar, em absoluto, a possibilidade de exploração dos recursos naturais inseridos nesses biomas, há apenas uma condicionante de observância às prescrições normativas desse uso e exploração. Essas lições são retiradas do seguinte precedente: Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 300.244.9/SC. Autores: Ministério Público Federal. Réu: João Paschoali. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 20 de novembro de 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1917776>> Acesso em 3 de março de 2020.

direitos e deveres é capaz de alterar o curso de sua própria história. A sua ausência, por outro lado, é sinônimo de catástrofe humanitária e institucional. Não é por outro motivo que em áreas de baixo IDH e, conseqüentemente, de baixo índice educacional, percebe-se práticas nocivas ao meio ambiente sendo parte do cotidiano. Nesse sentido, podemos citar as práticas de queimar lixo e jogar qualquer objeto que seja possível carregar nos rios e canais.

A par da prevenção, a Constituição traz em seu bojo os princípios da restauração, reparação e recuperação do meio ambiente<sup>61</sup>. Os cuidados com o ambiente devem, preferencialmente, ser prévios. Contudo, isso não afasta a tutela a posteriori de eventuais danos causados. Assim, o inc. I do §1º, do art. 225, determina o dever de restaurar os processos ecológicos essenciais, o §2º acentua esse dever de reparação de danos, ressaltando, inclusive, a não interferência nesse dever em caso de imposição de sanções de índole administrativa ou penal. Por seu turno, o §3º deu destaque à reparação do dano decorrente de atividade mineradora, em resposta normativa a um elevado grau de degradação percebido no contexto fático dessa prática.

Além do tratamento material conferido a esse direito difuso, a Constituição tratou de aparelhar o instrumental necessário a tutela desse direito. Sendo assim, para não dar a essas normas o aspecto meramente programático<sup>62</sup> ou simbólico<sup>63</sup> e conferir efetividade aos contornos materiais previstos, há um instrumental normativo de tutela jurídica ao meio ambiente delineado na Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, considerando que a defesa do meio ambiente é dever do Estado e da coletividade, é conferido a qualquer cidadão a legitimidade de propor ação popular para anular ato lesivo ao meio ambiente, conforme o art. 5º, inc. LXXIII. Ação popular é medida prevista desde a Constituição do Império, mas somente na atual Constituição houve previsão para tutela do bem ambiental<sup>64</sup>. Merecem destaque os apontamentos de Celso Fiorilo, Marcelo Rodrigues e Rosa Nery<sup>65</sup> acerca da abrangência a qual deve ter o termo “cidadão” enquanto ser legitimado

---

<sup>61</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 172

<sup>62</sup> O sentido de programático adotado nesse ponto diz respeito a eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais, na qual se indica uma direção a ser seguida, mas não um objetivo específico a ser posto em prática pelo legislador. SILVA, José Afonso; *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*; Ed. Malheiros; 8ª edição; 2012;

<sup>63</sup> A referência aqui feita ao simbolismo trata especificamente daquilo que Marcelo Neves classificou na tipologia da legislação simbólica como sendo uma legislação-álibi, a qual visa satisfazer expectativas sem que se considere a real possibilidade de efetivação normativa. Nesse sentido, NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF: Martins Fontes, 2013. p. 36-41.

<sup>64</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015. p. 156.

<sup>65</sup> FIORILLO, Celso A; RODRIGUES, Marcelo Abelha; NERY, Rosa. *Direito Processual Ambiental Brasileiro*. Belo Horizonte, Del Rey, 1996. p. 225.

para propositura da ação popular ambiental, de modo a não se restringir a quem porta de título de eleitor – exigência feita pela Lei nº 4.717/65.

Ainda, na toada de conferir efetividade à proteção do direito difuso ao meio ambiente, há previsão da ação civil pública ambiental. Na Lei Maior, tal instituto é inserido enquanto função do Ministério Público, art. 129, inc. III, entretanto, em se tratando de ação civil, §1º do referido inciso ressalva que as atribuições do *Parquet* não excluem a legitimidade de terceiros. Sendo assim, conforme a Lei nº 7.347/85, regente da referida ação, para proteção e responsabilização de danos causados ao meio ambiente, art. 1º, inc. I, além do Ministério Público, são legitimados a Defensoria Pública, a administração direta e indireta dos entes federativos, bem como associação constituída a pelo menos um ano e que tenha entre suas finalidades institucionais a proteção ao meio ambiente.

A par das principais disposições esparsas, do capítulo específico sobre o meio ambiente inserido no Título VIII – Da Ordem Social, e da repartição de competências, que foram acima comentados, importantíssimo e essencial para o desenvolvimento do tema presente trabalho é o tratamento conferido ao meio ambiente no Título VI – Da Ordem Econômica e Financeira. Afinal, quais os fundamentos e quais as implicações existentes na abordagem do meio ambiente conjuntamente com a ordem econômica e financeira? Essa pergunta é objeto aprofundamento do próximo tópico.

### **1.3 Desenvolvimento Sustentável: intersecção entre à ordem social e econômica**

#### **1.3.1 A Ordem Econômica e seus princípios conformadores**

A Ordem Econômica prevista no Diploma Básico de 1988 é a consequência da positivação de um longo processo evolutivo acerca do papel do Estado frente às relações econômicas. De início, marcante foi o absenteísmo, característico da ruptura com o regime absolutista, onde se procurou afirmar os direitos de primeira dimensão, essencialmente individuais e contrapostos aos abusos e intromissões do Soberano. O pós-guerra, juntamente com as tensões sociais decorrentes das insuficiências do liberalismo clássico, revela a necessária participação do Estado, não apenas como instituição responsável por corrigir as falhas, mas por dirigir os rumos da economia conforme opção previamente estabelecida. Esse segundo modelo revelou suas limitações, especialmente no que tange a eficiência na alocação de recursos, ante o artificial direcionamento do mercado e o agigantamento da máquina pública.

O movimento neoliberal, ainda que sem extinguir e romper com a ideia de participação estatal nos rumos econômicos, intervém para propor sua radical redução.<sup>66</sup>

Interessante notar que a evolução dos marcos teórico-econômicos coincide cronologicamente com a evolução dos paradigmas jurídico-constitucionais. A teoria social caminha de mãos dadas com a história, desse modo, acontecimentos como guerras, revoluções e grandes rupturas sociais refletem e são influenciados por movimentos teóricos nos diversos campos das ciências sociais.

A referida Ordem Econômica, presente na Constituição de 1988, é a positivação de uma concepção ideológica capitalista, marcada pela adoção de objetivos, princípios e instrumentos necessários a normatizar o papel do Estado frente às relações econômicas. É salutar destacar que esse tratamento, embora condensado no Título VI – Da Ordem Econômica e Financeira, recebe abordagem de complementariedade em normas esparsas. Sendo assim, a ordem econômica e seus princípios norteadores se comunicam com os ditames de outros campos, a exemplo da Ordem Social, haja vista que muitas de suas diretrizes coincidem com objetivos também traçados para o plano social. Nessa toada, os principais princípios da Ordem Econômica encontram ressonância nos fundamentos, nos objetivos fundamentais e no bloco programático dirigente de fins socioeconômicos e materiais que caracteriza o Diploma Básico de 1988<sup>67</sup>.

Entre os principais princípios norteadores encontram-se: a dignidade da pessoa humana, tratado tanto no art. 170, *caput*, quanto no art. 1º, III; a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, art. 170, *caput*, bem como art. 1º, inc. IV; a soberania nacional, abordada no 170, I e no art. 1º, I; a propriedade privada e função social da propriedade - essa última, em especial, é responsável por socializar o uso da propriedade e terá importante reflexo, inclusive nos ditames ambientais, conforme afrente se abordará - trazidos no art. 170, inc. II e III; a livre concorrência, prevista no art. 170, inc. IV; a defesa do consumidor, art. 170, V; a redução das desigualdades sociais e regionais, art. 170, VII; a busca do pleno emprego, a qual também guarda intrínseca relação com a valorização do trabalho humano e os direitos sociais, prevista no art. 6º e no art. 170, VIII da Constituição Federal; e o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte

---

<sup>66</sup> Para maior aprofundamento na evolução desse fenômeno consultar FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 41-67. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 10 de março 2020.

<sup>67</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. Reimpressão. Coimbra: Coimbra, 1994. P- 175.

constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no , país, art. 170, inc. IX.<sup>68</sup>

A par dos acima mencionados, dois princípios norteadores da ordem econômica merecem abordagem diferenciada tendo em vista os objetivos do presente trabalho.

Além de constituir um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade justa, livre e solidária constitui um princípio conformador da ordem econômica<sup>69</sup>. Há enorme importância nesse princípio, tradutor de um novo paradigma de edificação da dignidade humana, o qual joga luzes sobre a necessária preocupação acerca dos direitos difusos das presentes e das futuras gerações, bem como busca articular enquanto estratégia institutos de direito público e de direito privado<sup>70</sup>. Nessa toada, a solidariedade tem viés intra e intergeracional, de modo que a sua inserção como diretriz do papel do Estado frente à economia determina intervenções com objetivo de preservar direitos das próximas gerações.

Articulado com tal premissa, há a já abordada missão de preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações, no caput do art. 225, mas, também, a essencial e cirúrgica adoção da defesa do meio ambiente na qualidade de princípio regente da Ordem Econômica, através do art. 170, VI, o qual, por sua importância para o deslinde do presente trabalho, se transcreve:

“VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”

Cabe pontuar que a adoção da defesa do meio ambiente com princípio transparece o reconhecimento da atividade econômica em sentido amplo ser a principal fonte de suprimento das necessidades materiais humanas e, conseqüentemente, a maior causa da utilização dos recursos naturais, renováveis ou não. Sendo assim, desconsiderar a proteção ao meio ambiente no exercício da atividade econômica fere frontalmente o princípio da solidariedade, na medida

---

<sup>68</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 55-58. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 13 de março 2020.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>70</sup> CARDOSO, Alenilton da Silva. Princípio da solidariedade: Confirmação de um novo paradigma. *Revista Direito Mackenzie*. São Paulo: Editora Mackenzie. v. 6, n. 1, p. 10-29. 2012. Disponível em <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/5793/4209> Acesso: 25 de março de 2020.

em que se estrangulam as fontes de suprimento material das necessidades vitais das gerações futuras.

Nesse diapasão, e seguindo o mote de solidarização da propriedade privada, através da adoção da fórmula de inserção da função social da propriedade<sup>71</sup> enquanto princípio da Ordem Econômica, a Constituição Federal, ao tratar da política fundiária, no Capítulo III, do Título VII, em seu artigo 186, inc. II, estabelece como requisito para cumprimento da função social da propriedade rural, “a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente”.

Aliás, o Código Civil, reforçando essa exigência constitucional, em seu art. 1.228 §1º estabelece que:

"O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas."

### **1.3.2 Desenvolvimento sustentável: um elo indissociável**

A partir da análise dos princípios conformadores, percebe-se o desenho normativo de um verdadeiro elo entre a Ordem Social, onde presente trabalho o enfoca na abordagem do meio ambiente, e a Ordem Econômica. Esse elo se intensifica através da adoção da fórmula do desenvolvimento sustentável, o qual compatibiliza direitos aparentemente antagônicos: o direito ao desenvolvimento e o direito à preservação ambiental, já abordado em linhas acima.

O direito ao desenvolvimento é um direito de reconhecimento nas ordens jurídicas internacional e nacional. Nesse sentido, pode-se citar importantes documentos como a Resolução nº 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 1986, estabelecendo a “Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento”<sup>72</sup>. Em âmbito interno, tal direito encontra guarida no art. 3, II, da Lei Maior que institui o desenvolvimento nacional como objetivo da República Federativa do Brasil.

<sup>71</sup> Nesse sentido, FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de; MEDAUAR, Odete. *A dimensão ambiental da função social da propriedade*. 2003. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

<sup>72</sup> Organização das Nações Unidas – ONU. Resolução 41/128. Declaração sobre direito ao desenvolvimento -1986. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>> Acesso em: 7 de maio de 2020.



Conforme a classificação do professor Paulo Bonavides<sup>73</sup>, já referida no presente trabalho, é um direito difuso e emergente da terceira geração de direitos fundamentais, justamente como o meio ambiente também o é, sendo essa uma das razões da histórica abordagem complementar entre esses dois direitos. Não é por acaso que boa parte dos principais encontros e documentos de organismos internacionais sobre meio ambiente versam acerca da sua compatibilização com o desenvolvimento. Nesse contexto, destacam-se: o relatório “Nosso futuro comum”, também conhecido como relatório “Brundtland”, em homenagem à presidente Comissão sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, da qual se originou o referido relatório<sup>74</sup>; a Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada em 1992 no Rio de Janeiro, ficando conhecida como Rio/92 ou Eco/92, da qual se originaram importantes documentos para o Direito Ambiental; a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável em 2002, realizada em Joanesburgo e alcunhada de Rio+10 ; e a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável em 2012, de ocorrência novamente no Rio de Janeiro, chamada de Rio+20.

Insta destacar, ainda, que o conceito de desenvolvimento que consagra o direito ao desenvolvimento tem viés quantitativo e, sobretudo, qualitativo, abarcando não apenas a expansão econômica, mas deve vir acompanhado de transformações sociais estruturantes. Nesse sentido, o professor Luiz Alberto Gurgel de Faria<sup>75</sup>, prelecionou em sua tese de doutoramento:

“Na verdade, o desenvolvimento deve ter uma finalidade social justificada pelo postulado ético da solidariedade entre gerações e da equidade concretizada num contrato social. Numa época em que as disparidades entre as nações e no interior delas não cessam de aumentar, é preciso fazer tudo para reduzi-las, construindo-se a civilização do ser, na partilha equilibrada do ter, alcançando-se, assim, o verdadeiro desenvolvimento, sem olvidar da necessidade de ser ecologicamente correto, em nome da solidariedade entre as gerações”

<sup>73</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

<sup>74</sup> O relatório “Nosso Futuro Comum” de 1987 como foi denominado destaca-se por ter sido o introdutor do conceito de desenvolvimento sustentável ao debate público. Organização das Nações Unidas – ONU. Relatório Nosso Futuro Comum. Disponível em: <[https://edisiplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod\\_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf](https://edisiplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf)> Acesso em: 22 de abril de 2020.

<sup>75</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 73. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 15 de março.

Desse modo, o desenvolvimento com respeito a utilização racional e consciente dos recursos e dos efeitos da atividade econômica sobre o meio ambiente é medida que se impõe quando se considera a noção de desenvolvimento em sua complexidade. Ao superar o contorno economicista e meramente quantitativo de desenvolvimento, o desenvolvimento sustentável – conceito emergido no acima referido Relatório Brundtland – serve de ponto de encontro entre dois vetores falsamente antagônicos: desenvolvimento e sustentabilidade. No plano normativo, há um acoplamento estrutural em torno de tal conceito entre dois títulos da Constituição, reforçando a concepção de tratar-se de conjunto normativo uno, no qual a correta interpretação pressupõe a análise sistemática na busca de harmonizar os diversos tópicos que o compõem.

Arrebatando esse ponto, cabe trazer as precisas lições de Édis Milaré<sup>76</sup> acerca dessa problemática:

“É por isso que hoje se fala com tanta insistência em desenvolvimento sustentado ou ecodesenvolvimento, a preservação ecológica e a melhoria da qualidade de vida do homem. É falso o dilema ‘ou desenvolvimento ou meio ambiente’, na medida em que, sendo uma fonte de recursos para o outro, devem harmonizar-se e complementar-se. Compatibilizar meio ambiente e desenvolvimento significa considerar os problemas ambientais dentro de um processo contínuo de planejamento, atendendo-se adequadamente às exigências de ambos e observando-se as suas inter-relações particulares a cada contexto sociocultural, político, econômico e ecológico dentro de uma dimensão tempo/espaço. Em outras palavras, significa dizer que a política ambiental não deve constituir em obstáculo para o desenvolvimento...”

### 1.3.3 Um chamamento para indução através dos tributos

Na Ordem Econômica, conforme abordado acima, regula-se o papel estatal assumido frente às relações econômicas. A doutrina pátria, ao estudar as modalidades de intervenção do Estado na economia, realiza uma série de classificações com divergências terminológicas e de agrupamentos, mas que se filiam a linhas mestras em comum. Para ilustrar a presente afirmação, toma-se de empréstimo as classificações propostas por Eros Roberto Grau e por Francisco Queiroz Bezerra Cavalcanti.

Para o Professor da Faculdade de Direito do Recife<sup>77</sup>, o Estado poderá intervir na qualidade de agente da atividade econômica, quando explorará diretamente as atividades

<sup>76</sup> MILARÉ, Edis. Tutela jurisdicional do ambiente. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 81, n. 676, p. 48-59, fev. 1992 *apud* LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 22 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 1489.

<sup>77</sup> CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. Revista Trimestral de Direito Público, nº20, 1997. p. 70 – 74. *Apud* FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A

atinentes ao setor privado, com fulcro naquilo que dispõe o art. 173 da Constituição Federal; poderá exercer o papel de agente regulador das atividades, com a missão de fiscalizar e normatizar as atividades, com vistas a proteger os princípios norteadores da ordem econômica; caberá, ademais, ao estado, a possibilidade de atuar através da indução, como agente indutor, podendo-se valer de instrumentos fiscais como mecanismo de direcionamento de comportamentos dos agentes econômicos.

De maneira semelhante, o Professor do Largo do São Francisco<sup>78</sup> descreve a intervenção estatal ocorrendo em três nichos: por absorção ou participação, quando o estado assume total ou parcialmente o controle dos meios de produção de determinado setor; por direção, a partir da edição de normas de comportamento compulsório direcionadas aos sujeitos da atividade econômica; e, por indução, classificação com conteúdo similar daquela proposta por Francisco Queiroz.

Percebe-se que há uma aproximação entre as classificações dos dois doutrinadores, englobando a intervenção tanto uma atuação direta no setor econômico em sentido estrito, quanto um direcionamento através da regulação normativa e o incentivo ou desincentivo de comportamentos, especialmente através de mecanismos fiscais. Essa terceira forma de intervenção, a indução, guarda grande importância e pertinência com objeto de pesquisa do presente trabalho, conforme afrente se demonstrará de forma mais detalhada.

Linhas acima, quando foram abordados os princípios conformadores da Ordem Econômica e se destacou o princípio da proteção ao meio ambiente, inclusive com a transcrição literal do dispositivo onde está previsto, o inc. VI do art. 170 da Carta da República, salientou-se a importância desse dispositivo para o deslinde do presente trabalho, haja vista ser uma conclamação, um chamamento à intervenção por indução visando a proteção ambiental no desenrolar das atividades econômicas.

Pede-se licença para, novamente, se transcrever o dispositivo:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios.

---

*extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 73. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 13 de maio.

<sup>78</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2018. 141-143.

[...]

VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”

A interpretação do dispositivo deve guardar consonância com paradigma em que ele está inserido. Dentro de um contexto neoconstitucionalista, a busca por efetividade das normas constitucionais é uma máxima a ser buscada pelo intérprete, assim, a inserção do citado princípio deve significar muito mais do que o atendimento a um simbolismo constitucional através de legislação-álibi<sup>79</sup>. O princípio da defesa do meio ambiente é um verdadeiro objetivo a ser alcançado pelo Estado quando na sua prática interventiva.

Desse modo, a simples leitura do inc. VI permite inferir que cabe ao Estado dar ‘tratamento diferenciado’ aos produtos, serviços e seus respectivos processos de elaboração e prestação conforme o impacto ambiental. Por óbvio, o tratamento deve se dar sempre de forma conduzir a necessária proteção ambiental. Como visto, das três modalidades de intervenção estatal, a que melhor se amolda a noção de ‘tratamento diferenciado’ é a indução, tendo em conta que não seria produtora que esse tratamento diferenciado de produtos e serviços se desse através da intervenção direta, que é excepcional, nem através da regulação do uso e da produção, a qual, embora válida, provavelmente careceria de efetividade e engessaria de sobremaneira a atividade econômica. Destarte, caberia ao Estado dar tratamento fiscal diferenciado aos produtos e serviços, conforme o seu impacto ambiental, de modo a conduzir a preservação ambiental.

Tal impressão se confirma quando analisamos a origem dessa redação. No texto original do inc. VI constava apenas a menção à ‘defesa do meio ambiente’, o trecho final, referente ao tratamento diferenciado, foi acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42/2003<sup>80</sup>, a qual implementou uma reforma no Sistema Tributário Nacional. Sendo esse mais um elemento a evidenciar que o ‘tratamento diferenciado’ previsto constitui nítido apelo ao diferenciado tratamento fiscal, mediante intervenção por indução.

<sup>79</sup> A referência aqui feita ao simbolismo trata especificamente daquilo que Marcelo Neves classificou na tipologia da legislação simbólica como sendo uma legislação-álibi, a qual visa satisfazer expectativas sem que se considere a real possibilidade de efetivação normativa. Nesse sentido, NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF: Martins Fontes, 2013. p. 36-41.

<sup>80</sup> Brasil. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm) Acesso em 1 de maio de 2020.

Não por acaso, respeitadas vozes do direito tributário brasileiro anunciam a imprescindibilidade do papel da tributação na missão de se alcançar um desenvolvimento sustentável, materializado naquilo que se costuma denominar economia verde. Nesse sentido, lecionou Heleno Taveira Torres<sup>81</sup>:

A tentativa de construção de um Sistema Tributário Ambiental tem sido permanentemente referida como um dos principais instrumentos do desenvolvimento econômico sustentável, com o propósito de alcançar uma efetiva economia verde (*green economy*). De fato, os tributos, em suas distintas técnicas de aplicação, podem ser usados para reduzir ou eliminar externalidades ambientais, estimular a inovação e assegurar proteção ao meio ambiente, numa interação permanente com o aprimoramento da educação, da redução da pobreza e da melhoria da qualidade de vida da população.

A norma tributária, nessa toada indutora, transborda a finalidade meramente arrecadatória e passa a ter objetivos precípuos outros, realizando o fenômeno denominado extrafiscalidade. Compreender a extrafiscalidade é essencial para o desenvolvimento dessa pesquisa, que tem como mote justamente a análise do IPVA enquanto instrumento consecutor da extrafiscalidade ambiental. Passa-se, portanto, no próximo capítulo, a sua abordagem de forma mais detida.

## **2 Extrafiscalidade Ambiental**

Primordial ao estudo específico da extrafiscalidade, enquanto fenômeno com múltiplos usos, é compreender seus contornos enquanto objeto. As principais nuances conceituais da função extrafiscal, passando por seus limites e utilidades, para então adentrar na sua feição ambiental, constituem os objetivos desse capítulo, o qual serve de base teórica para compreensão do uso do IPVA enquanto instrumento de extrafiscalidade ambiental.

### **2.1 Função extrafiscal**

#### **2.1.1 Contextualização**

De início, é salutar tratar do contexto no qual se insere a extrafiscalidade. É um fenômeno específico inserido no Direito, mas com repercussão em diversas esferas da vida em sociedade. Enquanto fenômeno jurídico, a extrafiscalidade não transborda as finalidades

---

<sup>81</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Descompasso entre as políticas ambiental e tributária*. In: Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompassoentre-politicas-ambiental-tributaria>>. Acesso em: 10 de abril de 2020.

últimas do próprio Direito como realidade intersubjetiva<sup>82</sup>. Nesse sentido, a função instrumental do sistema jurídico na qualidade de gênero reflete em todas as espécies componentes. Nessa toada, parte-se do pressuposto de que o Direito, a par das digressões acerca do seu conceito – as quais transbordariam a finalidade do presente trabalho –, é meio, ou seja, ferramenta apta a viabilizar objetivos socialmente pactuados.

O Direito Tributário, igualmente, não é um fim em si mesmo, é um ramo de estudo jurídico com recente autonomia do Direito Financeiro<sup>83</sup> e com natureza dúplice: ao passo que regula as limitações da incursão estatal sobre o patrimônio e liberdade privada, ele também legitima, em um contexto de Estado Democrático de Direito, essa mesma apropriação. Destarte, a regulação dos limites e possibilidades tem como pano de fundo a necessidade estatal de buscar recursos para se financiar e atingir finalidades outras.

Essa percepção é traduzida na instrumentalização do Direito, um sistema regulador de condutas com vistas a alcançar fins pré-estabelecidos. Há três comandos normativos tradicionais da regulação das condutas: o proibido, o permitido e o obrigatório, que podem ser usados no atingimento indireto dos objetivos estatais constitucionalmente delineados<sup>84</sup>.

O Direito Tributário também vem sendo analisado doutrinariamente através de seu viés instrumental<sup>85</sup>, assim sendo, o tributo – instituído através da norma tributária – será elemento relevante para atingir os objetivos constitucionalmente postos, seja através da carreação de recursos, seja pela indução de comportamentos. É nessa perspectiva – onde superada a análise do fenômeno tributário focado exclusivamente na estrutura normativa<sup>86</sup>, agora voltando-se para seu viés instrumental e para as finalidades ensejadoras desse mesmo fenômeno, que se insere a presente abordagem da função extrafiscal.

---

<sup>82</sup> O termo “realidade intersubjetiva” é utilizado no sentido posto por Yuval Noah Harari, ou seja, ficções compartilhadas intersubjetivamente e que se manifestam, a partir desse compartilhamento, na realidade objetiva, a exemplo do Estado, do dinheiro, do Direito e das religiões. São instituições essenciais para a cooperação em massa e, portanto, vitais para o desenvolvimento da espécie humana. Sobre o termo consultar HARARI, Yuval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. Tradução Paulo Gueiger.- 1ª ed. - São Paulo: Companhia das Letras, 2016. p. 150-156 e HARARI, Yuval Noah. *Sapiens – Uma breve história da Humanidade*. Tradução Janaina Marcoantonio – 44ª ed. – Porto Alegre, RS: L&PM, 2019. P. 28-48.

<sup>83</sup> LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. – 8ª ed. – Salvador: JusPODIVUM, 2019. p. 41-45.

<sup>84</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. in: ÁVILA, Humberto (Organizador). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 302.

<sup>85</sup> *Ibidem*, p. 303-304.

<sup>86</sup> LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 34, p. 304, 2015.

### 2.1.2 Escorço histórico

Historicamente, percebe-se na tributação um importante elemento definidor das relações entre os agregados humanos e os impositores da obrigação tributária. A forma como se impõe a contraprestação responsável por financiar os interesses coletivos muito revela do modelo de Estado adotado e do pacto social existente entre governantes e governados. Observando esse fenômeno, Luís Eduardo Schoueri classifica as diversas fases do regime de tributação entre Estado Patrimonial, Estado de Polícia e Estado Fiscal<sup>87</sup>. Ao longo dos séculos, juntamente com outros fatores sociais, os tributos estiveram no centro de grandes revoluções envolvendo a distribuição e o exercício do poder. Alterações em sistemas de governo, limitações de poder dos soberanos e diversos movimentos separatistas tiveram como mote relações tributárias<sup>88</sup>.

Destacada a importância histórica desse fenômeno, autores como Ivone Rotta<sup>89</sup> concebem a existência de sistemas tributários como meio de assegurar a existência em coletividade desde as sociedades primitivas e tribais. Fabio Konder Comparato<sup>90</sup>, por seu turno, identifica a tratativa de temas tributários, especialmente dos direitos dos contribuintes, em diversos documentos considerados marcos históricos, a exemplo da Magna Carta de 1215, da Bill of Rights de 1689, na Declaração de Virgínia de 1776 e na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1798.

A função extrafiscal não passa ao largo dessa perspectiva histórica da tributação, pois a utilização de tributos com finalidades que transcendem a mera arrecadação não é um fenômeno recente. Para ilustrar tal afirmação, cita-se o exemplo do imposto sobre a barba, instituído pelo Czar Pedro, o Grande, na Rússia do Século XVIII<sup>91</sup>. Esse imposto tinha como fato gerador o uso da barba, de modo a desestimular o seu uso e ocidentalizar – conforme a vontade e a crença do Czar – a feição dos russos, tendo em vista que a fama pelo uso da barba era uma característica física responsável pela distinção entre esse povo e o restante da civilização ocidental. É evidente

<sup>87</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 20-21.

<sup>88</sup> Nesse sentido, pode-se citar a derrocada dos regimes absolutistas europeus, o movimento de independência americano, bem como, a título local, o movimento separatista pernambucano de 1817. Sobre a relação do declínio das monarquias absolutistas e a tributação MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do Tributo*. São Paulo. Ed. Quarter Latin. 2005. P. 152-153. No que diz respeito à Revolução Pernambucana de 1817 consultar GOMES, Laurentino. *1822: como um homem sábio, uma princesa triste e um escocês louco ajudaram dom Pedro a criar o Brasil – um país que tinha tudo para dar errado*. – 2ª ed – São Paulo: Globo, 2015. p. 223. E GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil*. – 3ª ed. rev. e ampl.- São Paulo: Globo, 2014. p. 272-273.

<sup>89</sup> PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1.999. p. 6.

<sup>90</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 79, 90-94, 115 e 155.

<sup>91</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. in: ÁVILA, Humberto.(organizador) *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 306.

que o viés arrecadatário passa ao largo, ou ao menos em segundo plano, quando observado o principal objetivo na instituição desse tributo: a indução de comportamento.

Outro exemplo clássico da utilização extrafiscal de tributos, nesse caso, com uso disseminado ao redor do mundo e igualmente presente em diversos momentos históricos, é a utilização dos chamados tributos alfandegários. Tais tributos, embora possam representar importante fonte de arrecadação, têm diversas finalidades, podendo-se citar: protecionismo do mercado, indústria e produção local; regulação da balança comercial; e, até mesmo, fator integrante de relações diplomáticas<sup>92</sup>.

Ainda com o fito de contextualizar o uso extrafiscal dos tributos, interessante exemplo histórico brasileiro diz respeito ao uso da função indutiva até mesmo para objetivos espúrios e antidemocráticos. A seguir, quando se conceituar contemporaneamente a extrafiscalidade, demonstrar-se-á a necessária adequação do fim almejado com os ditames constitucionais, entretanto, é imperioso reconhecer que os efeitos e fenômenos econômicos são alheios a intenção do legislador, seja ela boa ou ruim, o aumento exacional induzirá o comportamento dos sujeitos passivos em determinada direção. Sendo assim, em interessante voto no Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ<sup>93</sup>, no qual se apreciava a aplicabilidade da imunidade de livros, jornais e periódicos em relação aos livros eletrônicos e os suportes utilizados para fixá-los, o Min. Dias Toffoli destaca, na abordagem da origem da referida imunidade, o uso de tributos sobre o papel de imprensa como forma de censurar informações contrárias ao regime denominado Estado Novo, compreendido ente 1937 a 1945. Dessa maneira, o encarecimento induzia o menor consumo de informações contrárias ao Regime mediante o uso de mecanismos fiscais, sendo essa uma das razões do surgimento da imunidade sobre o papel já na Constituição de 1946.

---

<sup>92</sup> O uso dos tributos alfandegários pode transpor os limites dos interesses econômicos e passar a compor uma equação bastante complexa na relação entre países, sendo fator de troca em relações envolvendo apoio bélico, militar, ideológico etc. Na história do Brasil, um dos exemplos mais marcantes dessa possibilidade se deu com a transferência da Corte Portuguesa em decorrência da ameaça de invasão por Napoleão Bonaparte. Esse movimento foi articulado e executado com apoio da Inglaterra, a qual teve entre as contrapartidas acordadas não apenas a abertura dos portos brasileiros, mas um tratamento tributário diferenciado para os seus produtos. Sobre a abertura dos portos brasileiros GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil*. – 3ª ed. rev. e ampl.- São Paulo: Globo, 2014. p. 108.

<sup>93</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Elfez Edição e Comércio e Serviço LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 8 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630> > Acesso em 7 de junho de 2020.



Por fim, embora se reconheça a presença da extrafiscalidade desde tempos remotos, a formulação teórica desse fenômeno ganha densidade apenas no final do Século XIX, a partir da obra de Adolf Wagner, ao defender a função conformadora político-social e de indução do direito tributário enquanto manifestação do poder estatal<sup>94</sup>. Sustentou atuação dos impostos na distribuição de renda e patrimônio da população, bem como na interferência e na regulação da utilização dessa mesma renda e patrimônio, superando a perspectiva macroeconômica de arrecadação como mero meio de fazer frente às despesas públicas<sup>95</sup>.

### 2.1.3 Conceito

Passada a abordagem histórica da extrafiscalidade, é necessário traçar linhas conceituais desse fenômeno. O prefixo ‘extra’ de origem latina denota tudo aquilo que está fora, além, ou excede algo<sup>96</sup>. Partindo da análise etimológica, poder-se-ia chegar à conclusão de que a extrafiscalidade diz respeito a todo o excedente da fiscalidade. Essa afirmação, de todo, não se encontra equivocada, todavia não é suficiente para delimitar conceitualmente o objeto, porquanto a partir dela chega-se à conclusão de que uma norma penal está inserida no âmbito da extrafiscalidade, afirmação não condizente com o objeto de análise desse trabalho.

Mesmo excedendo a fiscalidade – compreendida como a finalidade precípua das normas tributárias, ou seja, a arrecadação com vistas a fornecer condições materiais para que o Estado consiga atingir suas finalidades<sup>97</sup> – a extrafiscalidade ainda é um fenômeno essencialmente tributário, porquanto parte da utilização de instrumentos tributários. Assim sendo, compreende-se a extrafiscalidade como a utilização de instrumentos tributários como meio indutivo para o atingimento de finalidades constitucionalmente estabelecidas<sup>98</sup>. É, portanto, o uso da norma tributária como meio de indiretamente alcançar os objetivos constitucionalizados, bem como

<sup>94</sup> ADAMY, Pedro. *Origens Teóricas da Extrafiscalidade*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 39, p.368-370, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/origens-teoricas-da-extrafiscalidade/>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>95</sup> WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft – Theorie d. Besteuerung, Gebührenlehre u. allgemeine Steuerelehre* – 2 ed. – Leipzig: Winter, 1890. V. II, p. 207 *apud* 95 ADAMY, Pedro. *Origens Teóricas da Extrafiscalidade*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 39, p.368-370, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/origens-teoricas-da-extrafiscalidade/>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>96</sup> COSTA, José Maria da. *Extrapauta ou Extra-pauta?* Gramatilhas. Migalhas, 2012. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/gramatigalhas/127849/extrapauta-ou-extra-pauta>> Acesso em 22 maio de 2020.e EXTRA, Dicionário online Priberam, 22 de maio de 2020. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/extra>>. Acesso em 22 de maio de 2020.

<sup>97</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 69.

<sup>98</sup> A definição de extrafiscalidade adotada nessa obra é bastante próxima àquela trazida tanto por Geraldo Ataliba, em ATALIBA, Geraldo.  *IPTU: Progressividade*. Revista de Direito Público. São Paulo, n. 93, jan/mar, 1990. p. 233, quanto por Regina Helena Costa em COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 66.

uma forma de intervenção na economia. Supera-se – o que justifica o uso do prefixo ‘extra’ – a perspectiva meramente legitimadora da obtenção de recursos para custeio da máquina pública.

Observe-se, pois, como vem a doutrina pátria conceituando tal fenômeno. Para Regina Helena Costa<sup>99</sup>,

“A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.”

Ressalta, ademais, a professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, a amplitude de possibilidades para o uso da extrafiscalidade, haja vista o extenso número de valores e objetivos tratados na Constituição Federal<sup>100</sup>, situação que será abordada, nesse trabalho, quando do tratamento acerca das possibilidades do uso dessa função.

O tributo é extrafiscal, para Hugo de Brito Machado, “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros”<sup>101</sup>, Paulo Barros de Carvalho<sup>102</sup>, em semelhante sentido, afirma

“Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídicos-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias.”

Luís Eduardo Schoueri, por seu turno, prefere a utilização do termo indução para se referir ao fenômeno da extrafiscalidade<sup>103</sup>, ou seja, quando não há primazia no quesito arrecadatório e sim no direcionamento de condutas dos sujeitos passivos.

## 2.1.4 Apontamentos à classificação e sua identificação

Conceituar corresponde a realizar um agrupamento abstrato de elementos em comum, assim, ao delimitar o conceito de extrafiscalidade, os doutrinadores, paralelamente, delimitam aquilo que não o é. Em outras palavras, a conceituação é, ao menos, uma classificação – a partir

<sup>99</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 66.

<sup>100</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 66.

<sup>101</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 69.

<sup>102</sup> CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. *Curso de direito tributário*. – 29ª ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 251.

<sup>103</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª ed São Paulo: Saraiva, 2011. p. 32 e 346.

de um agrupamento de elementos em comum de um dado objeto – que o distingue de outros. Ao definir alhures a extrafiscalidade, realizou-se um corte entre a fiscalidade e a extrafiscalidade<sup>104</sup>.

Entretanto, algumas críticas são feitas a essa classificação, lançando luzes acerca da dinâmica da extrafiscalidade. A primeira, e talvez a mais aceita e difundida dessas críticas, diz respeito à pureza; na verdade, a sua ausência. Não há absoluta separação entre normas fiscais e extrafiscais. Autores como Paulo Barros de Carvalho<sup>105</sup>, Alfredo Augusto Becker<sup>106</sup>, Leandro Paulsen<sup>107</sup> e Luís Eduardo Schoueri<sup>108</sup>, já advertiram quanto a esse aspecto: nenhum tributo ou norma tributária é exclusivamente fiscal ou extrafiscal, carregando em maior ou menor proporção características de cada classificação.

Admitindo-se a presença de ambas as características em cada tributo, surge outro ponto alvo, dessa vez, de instigante controvérsia doutrinária. Afinal, qual o critério adequado, ou seja, o parâmetro a ser adotado para se identificar se um determinado tributo ostenta feição predominantemente fiscal ou extrafiscal? Esse questionamento – longe de consistir em uma elucubração teórica – guarda grandes consequências práticas, porquanto entender por uma ou outra característica definirá a legitimidade da adoção critério diferenciado de discriminação entre contribuintes, bem como sobre uma possível mitigação de limitações ao poder de tributar. Para ilustrar tal entendimento, toma-se de empréstimo as lições da professora Regina Helena Costa<sup>109</sup>:

“Se é assim, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional – como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura, etc. Vale dizer, o Poder Público

<sup>104</sup> Ao abordar essa classificação, classicamente, a doutrina brasileira elenca três funções: a extrafiscalidade, a fiscalidade e a para-fiscalidade. Este último instituto está relacionado “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária atribuir sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares” CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. *Curso de direito tributário*. – 29ª ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 252.

<sup>105</sup> “Não existe entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro” CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. *Curso de direito tributário*. – 29ª ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 251.

<sup>106</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

<sup>107</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2009. p. 15

<sup>108</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 148.

<sup>109</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. – 3ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2003. p. 73.

pode instituir tributos progressivos ou regressivos sem se ater à pertinência que os mesmos deveriam guardar com a riqueza do sujeito passivo”

Dentro dessa perspectiva, Paulo Vitor Vieira da Rocha<sup>110</sup>, ao realizar uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias entre fiscalidade e extrafiscalidade, propõe a diferenciação a partir da identificação dos efeitos da norma tributária. Para tanto, com amparo nas lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>111</sup> e Humberto Ávila<sup>112</sup>, o referido autor sustenta que os efeitos normativos serão elementos identificadores e justificadores da extrafiscalidade.

Ressalte-se, ademais, que este mesmo autor tece valiosa consideração acerca do que – normativamente – diferenciaria a extrafiscalidade da fiscalidade: o critério de comparação. Sendo assim, normas tributárias fiscais se valem da capacidade contributiva como critério utilizado para diferenciar e individualizar as exações; na extrafiscalidade, por seu turno, outros critérios – necessariamente com escopo em legitimação constitucional – poderão ser usados como fator de distinção entre contribuintes.

Outra corrente, sistematizada em artigo da lavra de Martha Leão<sup>113</sup>, sugere que a identificação da norma extrafiscal deve se dar através da finalidade que precipuamente motivou a criação do tributo. Trata-se, entretanto, de uma finalidade identificada na própria estrutura da norma, e não no fator subjetivo que motivou o legislador. Assim, extrafiscais serão os tributos com fins predominantemente não arrecadatários – já premeditados, ou seja, previstos normativamente – os quais objetivam realizar indução com vista a alcançar objetivos políticos, econômicos, sociais, ambientais entre outros<sup>114</sup>.

Um dos mais contundentes pontos a fundamentar adoção da identificação da extrafiscalidade através da finalidade objetivada na norma diz respeito à abertura da possibilidade de controle desse efeito não apenas no plano da eficácia – relativos aos efeitos produzidos -, mas também no plano de validade abstratamente considerado. Sendo assim, pode-

<sup>110</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 32, p.261-263, jan. 2014. Semestral.

<sup>111</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 29-30.

<sup>112</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.81

<sup>113</sup> LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 34, p.303-325, 2015. Semestral.

<sup>114</sup> Interessante forma de perceber essa predominância é abordada pelo professor Alonso Gonzales, ao exemplificar que o fracasso arrecadatário, em um tributo extrafiscal, pode sinalizar o atingimento de sua finalidade indutória. GONZALEZ, Luis Manoel Alonso. *Los impuestos autonomicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 22-23 apud LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 34, p.303-325, 2015. Semestral. p. 308.

se medir – desde a edição da norma – a legitimidade da restrição a direitos fundamentais, bem como do critério de discriminação escolhido, aumentando a margem de controle do poder judiciário, sem que isso implique a descon sideração dos efeitos a serem produzidos. Ademais, a identificação pelos fins possibilita, como bem ressalta a citada autora em seu artigo, o juízo de proporcionalidade calcado na adequação, na necessidade e na razoabilidade da medida em relação ao objetivo visado. Ante essas razões, a essa posição se filia o presente estudo.

Indo em direção ao fim deste tópico, merece menção, ainda, a contundente crítica feita por Heleno Taveira Torres<sup>115</sup> acerca da finalidade, entendida como destinação da receita auferida, para classificação tributária. Para o professor, tal finalidade não compõe a materialidade nem a base de cálculo, elementos essenciais para a identificação das espécies tributárias. Por outro lado, quando entendida como “motivo constitucional” a ensejar a exação, a finalidade poderá desempenhar importante papel no reconhecimento da norma tributária e, especialmente em relação as contribuições, compor um dos elementos necessários a conferir validade a norma.

Adotando essa perspectiva de finalidade enquanto motivo constitucional, para o presente estudo, entende-se válida a utilização desse critério não apenas para percepção da extrafiscalidade, mas, sobretudo, como dito em linhas acima, para a aferição da validade – a partir do postulado da proporcionalidade – do distinto critério utilizado na instituição de determinada exação.

Por fim, destaca-se, conforme lição de Marcus Freitas Gouvêia<sup>116</sup>, a possibilidade de doutrinariamente realizar a classificação da extrafiscalidade conforme:

- 1) o valor constitucional buscado (extrafiscalidade social, econômica, política, cultural, etc.), 2) conforme o aspecto essencial da norma tributária de que decorre (extrafiscalidade no fato gerador ou na destinação do produto arrecadado); 3) conforme a interferência no comportamento dos contribuintes e destinatários da norma (sem ingerência em comportamentos renda e distribuição de renda; ou com o efeito de induzir como fazem diversos benefícios fiscais ou reprimir tributação elevada de operações financeiras comportamentos). A extrafiscalidade pode, também, ser representada 4) por normas que aumentam elevação da alíquota ou reduzem

---

<sup>115</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”* in Direito tributário ambiental Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119-132.

<sup>116</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Interesse Público - Ip, Belo Horizonte, v. 34, nov. 2005. Bimestral. p. 21.

isenções tributos, ou por normas que não interferem na carga tributária, como os parcelamentos e o benefício do art. 18 da Lei Rouanet de incentivo à cultura.

### 2.1.5 Limites constitucionais e controle da extrafiscalidade

Conforme dito anteriormente, a identificação da extrafiscalidade reverbera em consequências práticas, especialmente no que diz respeito aos critérios de controle a serem utilizados para auferir a compatibilidade do tributo com a Constituição Federal.

Antes de mais nada, é importante salientar que enquanto fenômeno tributário, a exação com viés extrafiscal estará sujeita – em regra – a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>117</sup>. No caso concreto, deve-se verificar, portanto, a obediência à legalidade, art. 150, I; à isonomia, art. 150, inc. II; ao corolário da não surpresa, incluindo a irretroatividade, anterioridade, bem como a nonagesimal, art. 150, inc. III; à vedação ao efeito confiscatório, art. 150, inc. IV; à vedação às isenções heterônomas, art. 151, inc. III; além da uniformidade geográfica da tributação, art. 151, inc. I; da não discriminação com base na procedência ou destino, art. 152; da liberdade de tráfico e da uniformidade no tratamento da renda, art. 151, II, todos da Constituição Federal.

Deve-se ter atenção – por óbvio – às normas regentes da competência tributária, não sendo legítima a apropriação de materialidade reservada à competência de determinado ente sob o argumento da persecução de finalidade extrafiscal. Há, ainda, o dever de respeitar as imunidades, pois – conforme a lição de Paulo Barros de Carvalho – elas consistem em limitações, verdadeiras mutilações, à competência constitucional dos entes tributantes<sup>118</sup>.

Contudo, em alguns pontos acerca das limitações constitucionais ao poder de tributar, a extrafiscalidade produz diferenciações em relação às normas predominantemente fiscais. A própria Lei Fundamental de 1988 traz, em seu texto, algumas previsões expressas. Nesse sentido, há uma flexibilização, por exemplo, no que tange ao princípio da legalidade, no Imposto de Importação, no Imposto sobre Exportação, no IOF e no IPI, ante previsto no art. 153, §1º da Lei Maior, bem como em relação aos princípios da anterioridade e da nonagesimal<sup>119</sup>, art. 150, §1º da CF/88. Sem maior esforço, é possível notar que o constituinte optou por expressamente excepcionar algumas garantias com vistas a atender com maior

---

<sup>117</sup> CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. *Curso de direito tributário*. – 29ª ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 251.

<sup>118</sup> *Ibidem*, p. 194.

<sup>119</sup> Essa afirmação não se aplica ao IPI, porquanto está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal.

efetividade o potencial extrafiscal desses impostos, especialmente a regulação da política cambiária e, no caso do IPI<sup>120</sup>, para efetivar a indução em alguns setores da economia.

O ponto fulcral na identificação da extrafiscalidade, entretanto, não reside nas exceções explicitamente dispostas no texto constitucional, mas nas diferenciações implícitas. A principal delas – inclusive utilizada por alguns autores para definir o cerne da extrafiscalidade<sup>121</sup> – consiste no papel da isonomia. Conforme clássica lição aristotélica<sup>122</sup>, a isonomia material consiste no igual tratamento daqueles que se encontram em situação equivalente. A igualdade, destarte, é sempre relativa e dependerá da métrica utilizada para mensurá-la. Afinal, pessoas podem ter a mesma idade e ao mesmo tempo ter pesos diferentes, de modo que a igualdade entre eles dependerá do critério de comparação utilizado: peso ou altura. Amartya Sen<sup>123</sup> em sua obra “Desenvolvimento como liberdade” ressalta a importância da transparência e da participação pública no debate valorativo; a escolha de um critério de avaliação deve passar por um filtro democrático, haja vista que ele irá determinar os resultados e as consequências a serem priorizadas, bem como aqueles fatores negligenciados na perspectiva comparativa.

Na seara tributária, especificamente, a isonomia é aferida – em regra – a partir da capacidade contributiva.<sup>124</sup> Uma série de fatores conduzem a esse entendimento, de início, tem-se em conta que a própria Constituição assim o determina no art. 145, §1º. Além disso, pela natureza do fenômeno, os tributos devem incidir sobre manifestações de riqueza e tem como objetivo precípua o carregamento de recursos ao Estado, de modo que a mensuração econômica

<sup>120</sup> Apenas a título de curiosidade, o IPI suscita bastante polêmica acerca de sua natureza extrafiscal, haja vista que, conforme dados do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é um dos impostos maior arrecadação da União. RFB – Receita Federal do Brasil. 2020. Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Junho de 2020. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/junho2020/analismensal-jun-2020.pdf>> Acesso em 13 de agosto de 2020.

<sup>121</sup> Conforme dito anteriormente, , Paulo Victor Vieira da Rocha (*Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 32, p.261-263, jan. 2014. Semestral) utiliza a o critério de distinção como fator a determinar, ou não, a existência de extrafiscalidade.

<sup>122</sup> SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 33ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 213

<sup>123</sup> No contexto do citado livro, o autor volta essa crítica para os critérios utilizados para mensurar o desenvolvimento e até mesmo conceitos que irão moldar a aquilo que se entende por desenvolvimento, como é o caso da pobreza. Segundo o autor, analisar, por exemplo, a pobreza a partir da renda nada mais é que uma escolha valorativa a qual precisa ser exposta de modo a direcionar – com mais clareza e transparência – quais as políticas de enfrentamento da pobreza. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução Laura Texeira Motta. 1ª ed. 7ª reimp. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 126-127, 149.

<sup>124</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. – 3ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2003. p. 40-42.

da medida em que cada pessoa – concretamente – possa contribuir se revela, em princípio, o critério norteador natural para as exações.

Sem desconsiderar esse fato, o presente trabalho adota a tese de que a capacidade contributiva representa o mais importante dos critérios de mensuração da isonomia em matéria tributária, porém não o único. Assim sendo, tendo em conta objetivos constitucionalmente legítimos, os quais vão além do mero custeio da máquina pública, entende-se cabível a introdução – sem nunca desconsiderar por completo a capacidade contributiva<sup>125</sup> – de outros critérios para se aferir a isonomia, representando uma das mais marcantes características da extrafiscalidade: utilizar diferentes critérios de distinção. Em outros termos, para atingir finalidades distintas da mera arrecadação, será possível aumentar ou diminuir a tributação com base em critérios outros, sem que isso represente uma ofensa a isonomia.

Aplicando tal máxima à realidade do objetivo de pesquisa desse trabalho, pode-se aumentar ou diminuir determinado tributo com base no maior ou menor grau de ofensa ao meio ambiente da atividade presente na hipótese de incidência, com o objetivo de induzir uma atividade econômica compatível com a norma do inc. VI do art. 170 da Constituição Federal. Por óbvio, não será possível tributar fatos jurídicos não presuntivos de riqueza, por contrariar a capacidade contributiva em absoluto, nem violar o mínimo existencial ou inviabilizar a atividade, porquanto se transformaria o tributo em verdadeira norma proibitiva de conduta com efeito confiscatório<sup>126</sup>.

Admitir outros critérios distintivos não significa dar uma carta em branco ao legislador, na verdade, afora todos os requisitos de validade a serem preenchidos por um tributo eminentemente fiscal, deverá ser avaliada – para instituição de um tributo extrafiscal – a legitimidade do novo critério de distinção. Inicialmente, é preciso perquirir se fim o qual visa a norma extrafiscal é legítimo, se tem amparo constitucional. Caso o seja, faz-se necessário analisar a proporcionalidade do critério adotado, nos moldes traçados no citado artigo de Martha Leão<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> Ressaltando a importância de convivência – ainda que diante de uma atenuação – da capacidade contributiva e outros critérios de distinção, pois do contrário poderá haver violação ao mínimo existencial, bem como assumir efeito confiscatório. Nesse sentido COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. – 3ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2003. p. 72-73.

<sup>126</sup> Nesse sentido SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 248 – 250.

<sup>127</sup> LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 34, p. 319-322, 2015.



A proporcionalidade<sup>128</sup> composta por necessidade, adequação e razoabilidade, também nomeada proporcionalidade em sentido estrito, será um requisito de validade a ser observado nas normas extrafiscais. Destarte, será possível analisar a compatibilidade entre o fim, o objetivo constitucional, e meio, o mecanismo extrafiscal adotado. Esse é um dos principais motivos, conforme alhures exposto, pelo qual se sustenta a opção desse trabalho em se filiar a identificação com base na estrutura normativa do tributo.

A proporcionalidade será um importante instrumento na aferição de legitimidade, com ela se resguarda o ordenamento da introdução de privilégios odiosos travestidos sob a insígnia de extrafiscalidade, normatizados através da pressão exercida por grupos de interesse sobre o legislador, conforme alerta Pedro Adamy.<sup>129</sup>

Por fim, todos os parâmetros de controle e aferição de legitimidade serão postos em prática quando – ainda que no plano abstrato – for verificada a possibilidade de extrafiscalidade ambiental através do IPVA. Essa análise, todavia, será feita no próximo capítulo.

### 2.1.6 Principais usos e aplicações

Caminhando para a conclusão desse tópico, o qual teve como objetivo tratar de forma sistematizada da extrafiscalidade enquanto fenômeno jurídico-tributário e lançar as bases para a compreensão da extrafiscalidade ambiental, aborda-se, sem a intenção de exaurir as hipóteses, os principais usos que são dados a esse instrumento.

Observando as disposições constitucionais explícitas, há três grandes pilares de aplicação<sup>130</sup> da extrafiscalidade na contemporaneidade, quais sejam: a intervenção no comércio exterior, a intervenção no consumo, e a intervenção na propriedade imóvel.<sup>131</sup>

A primeira delas, consistente na regulação do comércio exterior, é mais clássica das formas de intervenção na economia pela indução através de instrumentos tributários. Conforme

<sup>128</sup> Proporcionalidade aqui aludida diz respeito ao desenho teórico de aferição de constitucionalidade através da ponderação nos moldes proposto por Robert Alexy em ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*; Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

<sup>129</sup> ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. in: ÁVILA, Humberto. (organizador) *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 319.

<sup>130</sup> Ressalta-se que o termo “aplicação” faz referência à manifestação econômica a qual servirá de base para o uso de tributos extrafiscais, não se confunde com finalidade constitucional almejada. Desse modo, a aplicação de instrumento extrafiscal sobre o consumo, por exemplo, poderá visar preservar o meio ambiente, reduzir desigualdades, proteger a saúde da população etc.

<sup>131</sup> Segue-se, nesse tópico a linha de entendimento firmada por ALVES, Bruna Alexandre Marques; DUARTE, Francisco Carlos. *Aplicações Da Extrafiscalidade No Direito Brasileiro*. Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 7, n. 2, p.289-295, dez. 2016. Semestral. Disponível em: <<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/329>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

lição de Aliomar Baleeiro<sup>132</sup>, os tributos alfandegários, embora passíveis de gerar receitas ao ente público, porquanto – via de regra – bastante onerosos, têm como fim precípuo o protecionismo da indústria e comércio local, bem como o equilíbrio da balança comercial. Ressalte-se estar incluso, no âmbito da balança comercial, formação de reservas cambiais. A extrafiscalidade aplicada ao comércio exterior, como visto, tem importante papel na atribuição de independência econômica de uma nação e não só reflete, como é reflexo, de sua soberania. No Brasil, os Impostos de Importação e Exportação, de competência federal, realizam esse importante papel.

Um dos fatores a conferir maior complexidade ao sistema tributário nacional é a tributação sobre valor agregado<sup>133</sup>. A regulação do consumo, enquanto pilar de aplicação da extrafiscalidade é expressamente autorizada pela Carta da República através de instrumentos como a seletividade, a não cumulatividade, a não incidência em exportações, bem como, nos casos do IPI, e no ICMS sobre combustível monofásico, com certa flexibilização das limitações ao poder de tributar, conforme os arts. 150, §1º; 153, §3º, inc. I e II; e 155, §2º, inc. I e III, bem como §4º, inc. IV, c, todos do Diploma Básico. Na verdade, a regulação do consumo é uma forma viabilizar uma gama de outros objetivos constitucionais. Induzir o comportamento frente a produção, consumo e prestação de serviços poderá promover melhoras em campos como saúde, meio ambiente e, até mesmo, redução das desigualdades.

Há, ademais, a aplicação da extrafiscalidade sobre propriedade imóvel, observada a autorização expressa de progressividade de alíquotas do IPTU para fins de induzir o cumprimento da função social da propriedade urbana, bem como diferenciação da alíquota de acordo com o uso e a localização do imóvel, ante o expresso nos arts. 156, §1º, inc. II e 182, §4º, inc. II da Lei Maior. Em sentido semelhante, o ITR é visto como um importante instrumento extrafiscal para alcançar a utilização em conformidade com a função social da

---

<sup>132</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p 189.

<sup>133</sup> Inclui-se a produção, consumo e prestação de serviços. A repartição tripartite de competência constitucional sobre o valor agregado ocasionou um cenário de hipercomplexidade arrecadatória, ineficiência frente as novas tecnologias e instabilidade do pacto federativo, tendo como uma das consequências a denominada guerra fiscal. Esse é um dos principais pontos que as propostas de reforma tributária que se encontram em estágio mais avançado procuram solucionar. Nesse sentido é a justificativa apresentada na PEC nº45/2019. BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=50FB347487177E6A2E485A5645B8EB9B.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=50FB347487177E6A2E485A5645B8EB9B.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=Tramitacao-PEC+45/2019)> Acesso em 12 de jun. de 2020. Texto original.

propriedade rural, contrapondo-se à especulação imobiliária e à manutenção de terras improdutivas, de acordo com o apregoadado no art. 153, §4º, inc. I, da Constituição Federal.

Conforme mencionado no início desse subtópico, não se pretende exaurir o uso da extrafiscalidade, nem criar uma classificação estanque, apenas dar uma compreensão geral acerca dos principais usos constitucionalmente dispostos. O objeto desse trabalho, por exemplo, não é previsto de forma clara – a extrafiscalidade ambiental é consequência de uma interpretação sistêmica – e, ao mesmo tempo, não se amolda perfeitamente a nenhum dos três pilares de uso da extrafiscalidade acima tratados. Não será possível dizer que a utilização do IPVA enquanto instrumento de extrafiscalidade se dá diretamente sobre o consumo, embora o afete de forma indireta, nem que se trata de regulação da propriedade imóvel. Tem-se incidência tributária diferenciada sobre a propriedade móvel de forma a induzir o uso, e especialmente o consumo, ambientalmente adequado.

## 2.2 Interpretação sistêmica

A interpretação, objeto de estudo da hermenêutica, é o instrumento por meio do qual o operador do Direito naturalmente atua. Classicamente, a interpretação é vista como a delimitação do alcance da norma<sup>134</sup>. Interessante, nesse ponto, é contribuição dada por Eros Roberto Grau<sup>135</sup>, ao compreender o processo interpretativo, não como delimitador, mas como gerador, ou seja, criador da norma a partir daquilo que se extrai do texto normativo, observando, necessariamente, os limites semânticos dos signos.

Nesse contexto, a interpretação constitucional assume grande importância, porquanto ela irá definir o alcance, ou gerar o conjunto normativo que servirá de parâmetro de validade para todo o ordenamento jurídico<sup>136</sup>. Para fazer frente a essa missão, diversas técnicas interpretativas foram desenvolvidas ao longo da modernidade, a exemplo da interpretação histórica, teleológica, sistemática, literal ou gramatical, e diversos postulados – instrumentos de interpretação<sup>137</sup> – foram propostos como é o caso da proporcionalidade.

Ante os fins a que propõe esse trabalho e considerando o paradigma neoconstitucionalista<sup>138</sup> no qual ele está inserido, grande valia tem o método de interpretação

---

<sup>134</sup> AGRA, Moura, W. D. *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 107.

<sup>135</sup> GRAU, Eros Roberto. *Interpretação da lei tributária de segurança jurídica*. Revista de Direito Tributário, v. 113, 2011. p. 222-223.

<sup>136</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 155-157.

<sup>137</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 19 ed. Malheiros. 2019. p. 165-178.

<sup>138</sup> O tema foi objeto de abordagem no tópico 1.1.2 – *Neoconstitucionalismo* do presente trabalho.

sistemático. A partir dele, a Constituição deve ser entendida como elemento agregador de unidade aos diversos subsistemas – compostos pelos mais diversos ramos do direito – e, ao mesmo tempo, comporá por si própria um subsistema<sup>139</sup>. Ela deve ser vista como elemento de unidade e harmonia. Ao tratar dessa forma de interpretação, Eros Grau adverte que a constituição não deve ser lida como tiras ou pedaços<sup>140</sup>. Nessa toada, os diversos ramos, capítulos, títulos e vetores constitucionais devem dialogar, de modo a produzir normas compatíveis com todo o ordenamento e possibilitando formas de conferir maior efetividade às linhas metras do nosso ordenamento<sup>141</sup>.

Além disso, a interpretação sistemática é meio de legitimação ao permitir a maior permeabilização dos anseios políticos e sociais latentes na sociedade brasileira. Esclarecedor é o alerta, nesse sentido, feito por Walber de Moura Agra<sup>142</sup>:

O processo que formulou a Constituição de 1988 incentivou a participação das mais diversas forças políticas existentes no País, realizando um texto que não tem uma clara linha ideológica. Para que a Carta Magna possa ter eficácia concretiva integral, impedindo que as normas constitucionais se choquem, provocando antinomias normativas, é necessário interpretá-las de maneira sistêmica, compatibilizando os princípios com os valores sociais que vão sendo sedimentados paulatinamente no inconsciente da população, as “invariáveis axiológicas”.

O referido autor conclui com a inexistência de uma hierarquia pré-definida entre as normas constitucionais. Desse modo, a valoração há de ser imprimida com base no que estão a determinar as forças sociais. Assim, o trabalho do intérprete constitucional, ao conciliar as antinomias normativas, sistematicamente, deverá buscar o maior amparo na valoração social<sup>143</sup>.

O macro tema desse trabalho, a extrafiscalidade ambiental, é fruto de uma interpretação sistemática da constituição. Conforme dito anteriormente, não há uma norma expressa e clara nesse sentido, mas a leitura em conjunto de diversos textos normativos, aliada à percepção de

---

<sup>139</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* / Luís Roberto Barroso. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 283-284

<sup>140</sup> GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

<sup>141</sup> Nesse ponto, a interpretação sistêmica caminha de mãos dadas com a interpretação teleológica, a leitura global e abrangente da constituição não deve consistir em um fim em si mesmo, mas um meio para efetivar os mais nobres ditames constitucional.

<sup>142</sup> AGRA, Moura, W. D. *Curso de Direito Constitucional*, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 108.

<sup>143</sup> *Ibidem*, p. 108.

um anseio social por maior proteção ao meio ambiente, que direcionam o intérprete nesse sentido.

As previsões genéricas de dignidade da pessoa humana enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, conforme o art. 1º, inc. III, e de solidariedade, na condição de objetivo fundamental, ante o disposto no art. 3º, I, ganham densidade na leitura conjunta com os seguintes dispositivos: art. 170, inc. VI, o qual demanda, para defesa do meio ambiente, uma intervenção na economia visando um tratamento diferenciado em produtos e serviços conforme o impacto ambiental; art. 225, o qual compõe o capítulo constitucional referente ao Meio Ambiente; e na série de disposições constantes<sup>144</sup> no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, cuja abertura semântica permite o uso da indução para fins ambientais. Associa-se a isso a competência comum e concorrente em matéria ambiental, disposta nos arts. 23, inc. VI, e 24, inc. VI da Lei Maior, a impor atuação dos entes, inclusive utilizando a competência tributária. Eis a base normativa da Constituição Federal que – interpretada de forma sistêmica, ou seja, com unidade, harmonia e atenção aos anseios sociais – autorizam e impõe a existência de uma tributação extrafiscal.

O uso dessa técnica interpretativa, é sempre válido lembrar, não exclui o seu uso em conjunto com os demais métodos e postulados. Sobretudo os postulados de razoabilidade e proporcionalidade – por parte da doutrina chamados de princípios – deverão se fazer presentes como mecanismos de controle e limitação da extrafiscalidade ambiental.

### **2.3 Extrafiscalidade ambiental**

Em passagem no tópico 1.3.3 afirmou-se que a doutrina brasileira há tempo já reconhece a necessidade do esverdeamento da tributação brasileira. Esse posicionamento da academia não é abstrato, advém de uma percepção complexa da realidade fática, bem como das tratativas em âmbito internacional, conforme se ressaltou alhures sobre as diversas convenções sobre desenvolvimento sustentável e preservação ambiental.

O clamor por esse importante elo entre economia, eficiência ambiental e instrumentos fiscais não ficou restrito aos anos 90 do século passado, nem à primeira década desse novo

---

<sup>144</sup> Entre os dispositivos com a referida “abertura semântica” a permitir a utilização para fins extrafiscais ambientais, nos moldes do art. 170, inc VI, pode-se – exemplificativamente – citar: a “seletividade” em função da “essencialidade” do produto para o IPI, conforme o art. 153, §3º, inc. I; a possibilidade de alíquotas diferenciadas conforme o “tipo” e a “utilização” no caso do IPVA, no art. 155, §6º, inc. II; a diferenciação de alíquotas de IPTU dos imóveis conforme o seu “uso”, na esteira do 156, §1º, inc. II; bem como a utilização de Contribuição de intervenção no domínio econômico, art. 149, *caput*, considerando que o domínio econômico comporta a defesa do meio ambiente.

milênio, sua necessidade é premente e contínua. Apenas a título exemplificativo, pode-se citar que dentre as avaliações e recomendações nos relatórios econômicos da OCDE de 2018<sup>145</sup> “o crescimento verde”, o qual tem como recomendação para o Brasil, desde o relatório de 2015, o aumento dos impostos sobre os combustíveis fósseis, é uma demonstração clara de incentivo à extrafiscalidade ambiental. Por outro lado, esse mesmo relatório reconhece que, embora tenha aumentado, a incidência sobre os combustíveis fósseis ainda está aquém do esperado numa comparação com outros ordenamentos.

Ademais, em reforço à atualidade do debate, no âmbito jurisprudencial, os tribunais pátrios, com relativa frequência, reconhecessem essa necessidade. Nesse sentido, em recente julgado a 1ª Turma do Tribunal da Cidadania, discutiu-se acerca da essencialidade, ou não, das bandejas e sacolas plásticas enquanto insumos para fins de creditamento do ICMS, de modo que foi aberto, no voto condutor, tópico específico acerca da proteção do meio ambiente e o uso de sacolas plásticas, consignando-se de forma expressa que: “o direito tributário não pode ficar alheio as políticas públicas de desestímulo a utilização de sacolas plásticas [...]”<sup>146</sup> Seja pelas vias legislativa, jurisprudencial, administrativa ou convencional, a adoção da indução para fins ecologicamente adequados é uma realidade da qual um país de proporções continentais e de riqueza em recursos naturais de magnitude estratégica para sobrevivência da humanidade, como é o caso do Brasil, não pode se furtar.

Se a interpretação sistêmica da Constituição Federal permite extrair a autorização e conclamação por uma tributação extrafiscal para fins ambientais, é importante perquirir, em termos mais amplos, em que consiste essa forma de extrafiscalidade e quais os seus principais usos, tanto numa perspectiva comparada quanto interna. Pois, conforme à frente se verá, o núcleo da presente pesquisa é desdobramento e espécie dessa função tributária.

### **2.3.1 Conceito e classificação dos tributos ambientais**

Partindo da abordagem acima sobre a função extrafiscal, envolvendo seus conceitos, limites e utilidades, faz-se um recorte mais específico desse instituto com o fim de delinear o

<sup>145</sup> Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018. Avaliação e recomendações. Paris: OCDE Publishing, 2018. Disponível em: <[https://read.oecd-ilibrary.org/economics/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018/avaliacao-e-recomendacoes\\_9789264290716-3-pt#page52](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018/avaliacao-e-recomendacoes_9789264290716-3-pt#page52)> Acesso em 6 de junho 2020.

<sup>146</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.830.894/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Réu: Criswan Supermercado LTDA. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Brasília, 3 de março de 2020. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=105654322&num\\_registro=201902338899&data=20200305&tipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=105654322&num_registro=201902338899&data=20200305&tipo=91&formato=PDF)> Acesso em 4 de julho de 2020.

que se entende por extrafiscalidade ambiental. De pronto, a extrafiscalidade ambiental pode ser entendida como um recorte, uma especificação, ou uma classificação com base na finalidade constitucional a qual visa a função extrafiscal enquanto gênero.

Entendendo a extrafiscalidade – gênero – como a utilização de instrumentos tributários como meio indutivo para o atingimento de finalidades constitucionalmente estabelecidas. A extrafiscalidade ambiental é espécie, que se conceitua e caracteriza por consistir no uso de instrumentos tributários como meio indutivo objetivando a proteção ao meio ambiente.

Nessa toada, considerando que o tributo é o elemento essencial e o instrumento básico de qualquer medida extrafiscal, a doutrina<sup>147</sup> classifica os tributos no seio de seu uso extrafiscal como sendo próprios – ou ambientais *stricto sensu* – e impróprios – quando assumem características ambientais *lato sensu*. Em ambos os casos, se faz presente a perspectiva indutora, entretanto, diferenciam-se a partir da forma como o elemento indutor está disposto em relação ao tributo.

Para satisfazer a finalidade ambiental pretendida, o tributo ambiental *stricto sensu* insere na estrutura da norma tributária o impacto causado ao meio ambiente, o vínculo se perfaz na estrutura e não na finalidade declarada<sup>148</sup>. A partir de um dos elementos da regra matriz de incidência tributária, ante o princípio ambiental do poluidor-pagador<sup>149</sup>, se transferem as externalidades negativas de determinada atividade econômica para o causador através da inserção do custo veiculado pelo tributo. Percebe-se, no tributo ambiental próprio uma evidente mitigação da capacidade contributiva com fator preponderante na quantificação tributária, ao passo que emerge como critério o impacto ambiental, sendo essa uma das marcas da função extrafiscal. A título ilustrativo, pode-se citar o “imposto sobre a emissão de carbono”<sup>150</sup>, o qual

<sup>147</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 55 *apud* PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 4 Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 12 de março de 2020.

<sup>148</sup> PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 4 Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 12 de março de 2020

<sup>149</sup> A relação entre o princípio do poluidor-pagador e a tributação será melhor analisada no próximo capítulo quando da abordagem da escolha do IPVA enquanto objeto de pesquisa, bem como das possibilidades do seu uso.

<sup>150</sup> Esse tributo se faz presente em uma série de países como: Austrália, Dinamarca, França, Islândia, Noruega, Suécia, Suíça, Japão, México, Irlanda, Suíça e Colúmbia Britânica, havendo pequenas variações no valor da alíquota por tonelada e na origem do carbono emitido para configuração do fato gerador. Entretanto, essa já é uma realidade consolidada em diversos países. Nesse sentido VITAL, M. H. F. *Aquecimento global: acordos internacionais, emissões de CO2 e o surgimento dos mercados de carbono no mundo*. BNDES Set., Rio de Janeiro, v. 24, n. 48, p. 228-238. Disponível em:

é calculado a mediante uma alíquota específica estabelecadora de uma relação de valor a ser pago por tonelada de carbono emitida. Nesse caso, o fato gerador e a alíquota estão diretamente vinculados a uma atividade causadora de impacto ambiental, configurando um exemplo típico de tributo ambiental *stricto sensu*.

Por seu turno, os tributos ambientais impróprios, ou *lato sensu*, são tributos ordinários, com viés arrecadatório, onde se insere, em algum de seus elementos, disposição com efeito extrafiscal ecológico<sup>151</sup>. Logo, a finalidade extrafiscal será secundária e não se fará presente de forma essencial na estrutura da regra matriz de incidência tributária. Não será determinante, portanto, do fato gerador uma atividade causadora de impacto ambiental, mas uma manifestação econômica aferível majoritariamente pela capacidade contributiva. É o caso dos impostos sobre renda, patrimônio ou valor agregado nos quais se insere algum elemento capaz de induzir a uma prática consentânea com os ditames ambientais. Conforme se verá adiante, o objeto desse trabalho é justamente uma análise da possibilidade do IPVA realizar uma função extrafiscal ambiental, ou seja, servir como tributo ambiental impróprio, haja vista que a sua função primordial continuará sendo fiscal e a sua incidência continuará se dando sobre a propriedade de veículo automotor. A tributação ambiental imprópria ocorre, via de regra, a partir de incentivos e benefícios fiscais, bem como pela vinculação de receitas a determinado fim.

Antes de adentrar na análise específica do IPVA enquanto tributo ambiental, é oportuno traçar um panorama acerca da extrafiscalidade ambiental a partir da comparação entre diversas ordens jurídicas nacionais, como meio de contextualizar o cenário no qual as proposta e perspectivas de indução verde pelo citado imposto se inserem.

### 2.3.2 Da perspectiva comparada ao cenário brasileiro

Tomando como base o agrupamento realizado por Carlos E. Peralta<sup>152</sup> em análise comparativa do esverdeamento dos sistemas tributário ao redor do mundo, percebe-se a existência de dois grandes grupos separados pelo âmbito das reformas tributárias apresentadas, havendo países com enfoque restrito ou parcial e países com o enfoque reformador generalizado ou integral.

---

<[https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16043/2/PRArt214085\\_Aquecimento%20global\\_compl\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16043/2/PRArt214085_Aquecimento%20global_compl_P.pdf)> Acesso em 22 de abril 2020.

<sup>151</sup> PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 4 Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 12 de março de 2020

<sup>152</sup> *Ibidem*, p. 7



O primeiro grupo de notabiliza pelo uso de tributos ambientais *lato sensu*, com enfoque arrecadatário onde se coloca em segundo plano a indução ambiental. Esses tributos são incorporados ao sistema de forma isolada, gradual e sem conexão com uma reforma tributária integral. Entre os países os quais seguem esse modelo, podem-se citar Estados Unidos, Alemanha, Bélgica, Inglaterra e o Brasil.

O segundo grupo é capitaneado pelos países nórdicos, que implementaram reformas abrangentes, integrais e priorizaram a tributação ambiental, não a tratando como um elemento incidental do sistema tributário. Nesse modelo, baseado em alterações quantitativas e qualitativas, o elemento ambiental passa a ser considerado um componente fundamental nos novos espaços tributários. São referências nesse modelo Suécia, Noruega, Dinamarca, Finlândia e Holanda, cujas aplicações desse modelo se deram ainda na década de 1990.

Há, ainda, uma gama de exemplos de indução tributária para fins ambientais, em ambos os grupos acima listados. Na Alemanha, há impostos municipais sobre embalagens, pratos e descartáveis – tributo semelhante também é encontrado na Bélgica e na Itália –, o que remete ao caso recentemente Resp nº 1.830.894/RS julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, cuja passagem foi destacada, bem como impostos sobre veículos não guarnecidos de catalizadores e para prevenção de incêndios. Na Espanha, existem tributos sobre hidrocarbonetos, sobre instalações nocivas ao meio ambiente e sobre o licenciamento de veículos, refletindo, assim como na Alemanha, uma necessária preocupação – a qual o direito tributário não deve se manter alheio – com uma das principais fontes de degradação ambiental existente na atualidade. Na Holanda, nota-se a atenção devotada aos impactos causados pelos veículos automotores, ante a tributação sobre combustíveis e sobre a degradação causada por aeronaves e pela contaminação de superfícies aquáticas. Por fim, mas sem a intenção de esgotar tais exemplos, pode-se citar a existência de impostos sobre produtos florestais na França, bem como uma plêiade de tributos ambientais nos Estados Unidos da América, incluindo adicional no imposto de renda, dedutibilidade em doações de terrenos com matas preservacionistas, imposto no refino e sobre atividades químicas que exponham o meio ambiente a risco.<sup>153</sup>

Percebe-se o adiantado grau de atenção fornecido a temática ambiental pela via fiscal em diversos países do mundo. No Brasil, embora já exista aparato normativo apto a sustentar a adoção de mecanismos de extrafiscalidade ambiental, sua adoção se mostra tímida, situação

---

<sup>153</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil in *Direito tributário ambiental* Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313-318.

que motivou a presente pesquisa a contribuir – ainda que de modo pontual – para o uso mais alargado dessa função tributária no IPVA. Em termos gerais, a tributação ambiental brasileira é tratada de forma esparsa, sem uma normativa clara, bem como predomina a legislação *lato sensu*<sup>154</sup>, o que o coloca comparativamente no grupo de países que realizam o esverdeamento fiscal de forma parcial, ainda incipiente.

A par das normas constitucionais norteadoras da extrafiscalidade ambiental tratadas em tópico referente à interpretação sistemática, estão presentes diversas disposições na legislação infraconstitucional entre as quais, podemos citar a Lei Federal nº 6.938/81<sup>155</sup> – que institui a Política Nacional do Meio Ambiente, em seus artigos 8º, inc. V e 9º, inc. V, dispõe sobre a perda de benefícios fiscais em razão de representação do IBAMA, bem como a adoção de incentivos para produção, instalação e absorção de tecnologia voltados a melhora ambiental, respectivamente.

A Política Nacional de Mudança do Clima – instituída através da Lei Federal nº 12.187/09<sup>156</sup>, em seu art. 6º, inc. VI, prevê, enquanto instrumento, “medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução de emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem definidos em leis específicas”.

Na Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída mediante a Lei Federal nº 12.305/10<sup>157</sup>, em seus arts. 8º, inc. IX e 44, também estabelecem o uso de incentivos fiscais como um dos instrumentos aptos ao atingimento dos seus objetivos.

Ademais, dispõe o Estatuto da Cidade, Lei Federal nº 10.257/01<sup>158</sup>, especialmente em seus artigos 2º, 4º, 7º e 47 sobre a instrumentalidade dos mecanismos fiscais – com especial

---

<sup>154</sup> PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 20. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 12 de março de 2020.

<sup>155</sup> BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de Agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e da outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm)> Acesso em 15 de abril de 2020.

<sup>156</sup> BRASIL, Lei nº 12.187, de 29 de Dezembro de 2009. Institui a Política Nacional de Mudança do Clima - PNMC e da outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm)> Acesso em 16 de abril de 2020.

<sup>157</sup> BRASIL, Lei nº 12.305, de 2 de Agosto de 2010. Institui sobre a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 2 de fevereiro de 1998; e da outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12305.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2020.

<sup>158</sup> BRASIL, Lei nº 10.257, de 10 de Junho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece as diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2020.

destaque para o IPTU progressivo no tempo – para o atingimento de suas finalidades; entre elas, conforme dispõe o art. 1º da referida Lei, está o equilíbrio ambiental.

Além disso, na busca de conferir efetividade a extrafiscalidade ambiental, indo além da mera previsão genérica de instrumentos, legislação federal – através da Lei nº 5.106/66<sup>159</sup> e dos decretos nºs 93.607/86 e 96.233/88 – autoriza a dedução dos valores dispendidos com projetos de reflorestamento no Imposto de Renda; pela Lei nº 9.393/96<sup>160</sup> exclui da área tributável pelo ITR as áreas de preservação permanente, a reserva legal e as de interesse ecológico.

Institui-se, também, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA –, presente na já referida Lei nº 6.938, art. 17-B, em decorrência do poder de polícia exercido na fiscalização de atividades potencialmente nocivas ao meio ambiente, seja pela poluição ou utilização de recursos. Com grande sintonia com o objeto desse trabalho, o Decreto Federal nº 755/93<sup>161</sup> estabelece alíquotas diferenciadas para o IPI incidente sobre veículos conforme o tipo de combustível utilizado.

Digno de nota é o caso da CIDE-combustível, instituída pela Lei nº 10.336/01<sup>162</sup>, com previsão constitucional nos arts. 149 e 177, §4º, a qual institui o elemento extrafiscal ambiental na destinação dos recursos arrecadados, sendo esse um dos poucos exemplos brasileiros a possivelmente se enquadrar como tributo ambiental *stricto sensu*.

Na esfera estadual, na linha da efetivação, merece destaque a adoção do ICMS-ecológico, consistente na destinação da proporção de até um quarto do percentual do imposto a ser repartido com os municípios, de acordo com o que dispuser a legislação estadual, – conforme preleciona o art. 158, inc. IV e §único, inc. II da Constituição Federal – para os entes locais que adotarem práticas consentâneas com a preservação e melhoria ambiental. Tal mecanismo já foi implementado, com relativo sucesso, em diversos Estados<sup>163</sup>. No âmbito das

<sup>159</sup> BRASIL, Lei nº 5.106, de 2 de Setembro de 1966. Dispõe sobre incentivos fiscais e empreendimentos florestais. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/15106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/15106.htm)>. Acesso em 17 de abril de 2020.

<sup>160</sup> BRASIL, Lei nº 9.393, de 19 de Dezembro de 1966. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm)>. Acesso em 17 de abril de 2020.

<sup>161</sup> BRASIL, Decreto Federal nº 755 de 17 de Fevereiro de 1993. Reduz as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre os veículos automotores que enumera. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0755.htm)>. Acesso em 18 de abril de 2020.

<sup>162</sup> BRASIL, Lei nº 10.336, de 19 de Dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm)>. Acesso em 18 de abril de 2020.

<sup>163</sup> VIALLI, Andrea. ICMS ecológico, regulamentado em 17 Estados, é exemplo de sucesso no país. Folha de São Paulo, São Paulo, 17 de out. de 2017. Seminários Folha. Disponível em:

taxas, merece destaque a taxa de preservação ambiental cobrada no Arquipélago de Fernando de Noronha – distrito pernambucano – nos termos das Lei Estadual nº 10.403/89<sup>164</sup> em seus arts. 83 e seguintes.

Em vias de finalizar esse panorama sobre a tributação ambiental no Brasil, algumas proposições legislativas merecem destaque, o que demonstra – em certa medida – o interesse em esverdear o Sistema Tributário Nacional, entre eles: PEC Nº 31/2007<sup>165</sup> e a PEC nº 353/2009<sup>166</sup>, a qual, infelizmente, foi arquivada. Além dos seguintes projetos de lei complementar: PLP 73/2007<sup>167</sup>, propõe a instituição de CIDE por emissão de gases do efeito estufa e, visando regulamentar o tratamento diferenciado de produtos e serviços em razão do impacto ambiental, os PLP's nºs 493/2009<sup>168</sup> e 494/2009<sup>169</sup>.

---

<[<sup>164</sup>PENAMBUCO, Lei nº 10.403 de 29 de Dezembro de 1989. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=3311&tipo=TEXTOATUALIZADO>> Acesso em 20 de abril de 2020.](https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2017/10/1924779-icms-ecologico-regulamentado-em-17-estados-e-exemplo-de-sucesso-no-pais.shtml#:~:text=Um%20caso%20bem%20sucedido%20no,ecol%C3%B3gico%2C%20regulamentado%20em%2017%20Estados.&text=Segundo%20a%20lei%20atual%2C%2075,25%25%20vai%20para%20os%20munic%C3%ADpios.> Acesso em 15 de maio de 2020.</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

<sup>165</sup> BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 31 de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências.. Disponível em <

[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?jsessionid=126CD1DBD17ECA8D21026356A882EC15.proposicoesWebExterno1?codteor=449540&filename=PEC+31/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?jsessionid=126CD1DBD17ECA8D21026356A882EC15.proposicoesWebExterno1?codteor=449540&filename=PEC+31/2007)> Acesso em 11 de maio. de 2020. Texto original.

<sup>166</sup> BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 353 de 2009. Altera os artigos 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=647044&filename=PEC+353/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=647044&filename=PEC+353/2009)> Acesso em 11 de maio. de 2020. Texto original.

<sup>167</sup> BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 73 de 2007. Propõe uma Reformulação Tributária Ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxa sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=468684&filename=PLP+73/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=468684&filename=PLP+73/2007)> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original.

<sup>168</sup> BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 493 de 2009. Regulamenta o tratamento diferenciado dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação em razão do impacto ambiental que causem, como princípio geral da atividade econômica na defesa do meio ambiente e do equilíbrio ecológico e o estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência para bens produtos e serviços de menor impacto ambiental. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=440396>> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original.

<sup>169</sup> BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 494 de 2009. Regulamenta o inciso VI, do artigo 170, da Constituição Federal, instituindo uma “Reformulação Tributária Ecológica. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=669902&filename=PLP+494/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=669902&filename=PLP+494/2009)> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original

A professora Regina Helena Costa, em texto intitulado “Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil”, tece importantes propostas para implementação de uma política tributária voltada ao meio ambiente. Em tons de transição para o próximo capítulo, o qual abordará com maior profundidade o núcleo temático deste estudo, tomamos de empréstimos as palavras da referida doutrinadora em uma de suas propostas:

“Outrossim, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, por seu turno, pode ter alíquotas graduadas em função da preservação ambiental, uma vez que os veículos são grandes fontes geradoras de poluição. Assim, em relação a veículos movidos a combustível menos poluente – como o álcool, gás natural ou a energia elétrica, por exemplo – o imposto deve ser mais baixo, de modo a incentivar o consumo desse tipo de veículo e inibir a aquisição de veículos que não os utilizem.”<sup>170</sup>

### **3 Imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA**

O terceiro e último capítulo tem como objetivo analisar, a partir de uma perspectiva normativa, as possibilidades de uso efetivo do imposto sobre propriedade de veículos automotores enquanto um instrumento de extrafiscalidade ambiental.

Essa abordagem levará em conta toda a perspectiva teórica trazida nos capítulos anteriores: desde o contexto neoconstitucionalista, passando pelos contornos da extrafiscalidade em termos gerais e culminando com a interpretação sistêmica, a qual impõe uma missão ambiental aos institutos componentes do Sistema Tributário Nacional.

Dentro dessa finalidade, o capítulo será composto, inicialmente, pela descrição dos limites dogmáticos e jurisprudenciais do IPVA. Em segundo momento, pela exposição de algumas possibilidades normativas para introdução da função extrafiscal no referido imposto – considerando os contornos anteriormente delineados. Ao final, será trazido o resultado de uma pesquisa empírica nas legislações estaduais e distrital sobre o estágio, em concreto, no qual se encontra a utilização do referido tributo para fins ambientais.

#### **3.1 Análise dogmática e jurisprudencial**

##### **3.1.1 Apontamentos sobre o perfil constitucional e histórico**

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores é tributo com previsão constitucional bastante sintética quando comparado com outros impostos, a exemplo do ICMS.

---

<sup>170</sup> COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil* in Direito tributário ambiental Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 326-327.

Seu tratamento constitucional específico ocorre no art. 155, inc. III e §6º que, devido à importância que terá para o deslinde do presente trabalho, convém transcrever:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III – Propriedade de veículos automotores.

[...]

§6º O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Sobre o regramento constitucional, alguns pontos merecem destaque antes de se adentrar na análise da regra-matriz tributária. Do ponto de vista histórico, o parecer da lavra do então Procurador da República, Moacir Antônio Machado da Silva – transcrito pelo Ministro Sepúlveda Pertence nos Recursos Extraordinários de nº 134.509 e 255.111<sup>171</sup>, nos quais se discutiu a incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, identifica na Taxa Rodoviária Única sobre registro e licenciamento dos veículos, de competência federal, e instituída pelo Decreto-Lei nº 999<sup>172</sup> de 1969, a origem do atual IPVA. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 27 de 1985<sup>173</sup>, criou um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, de competência estadual cuja receita seria repartida com os Municípios<sup>174</sup>. Com o surgimento da Constituição Federal de 1988, essa sistemática foi mantida.

<sup>171</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509/AM. Autor: Estado do Amazonas. Réu: José Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>> Acesso em 29 de agosto de 2020. Bem como, BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255.111/SP. Autor: Adiano Coselli S/A Comércio e Importação. Réu: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

<sup>172</sup> BRASIL, Decreto-Lei nº 999 de 21 de Outubro de 1969. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0999.htm#:~:text=Institui%20Taxa%20Rodovi%C3%A1ria%20%C3%9Anica%2C%20incidente,ve%C3%ADculos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0999.htm#:~:text=Institui%20Taxa%20Rodovi%C3%A1ria%20%C3%9Anica%2C%20incidente,ve%C3%ADculos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.)>. Acesso em 14 de agosto de 2020.

<sup>173</sup> BRASIL, Emenda Constitucional nº 27 de 28 de Novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antec1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antec1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.)> Acesso em 14 de agosto de 2020.

<sup>174</sup> Segundo alega o parecerista, entendimento que foi acatado pelo Supremo, essa linearidade permite concluir que a intenção do legislador nessas sucessivas sobreposições normativas foi apenas adequar a repartição de receitas e competências tributárias, sem alargar a hipótese de incidência original da TRU. Desse modo, por substituir tributos os quais não abrangiam a propriedade de embarcações e aeronaves, o IPVA não teria suporte constitucional para incidir sobre essas materialidades. Essa é uma interpretação histórica com a qual o presente trabalho não se filia e que será melhor abordada quando na análise da hipótese de incidência.

Interessante notar que ambas as normas antecedentes ao atual IPVA são posteriores à edição do Código Tributário Nacional, de outubro de 1966, situação que esclarece a ausência de regramento geral e nacional acerca do imposto no CTN. A ausência de norma geral, em desobediência ao comando do 146, inc. III, alínea *a* da Lei Maior, somada a competência concorrente em matéria tributária do art. 24, inc. I, conforme amplamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal<sup>175</sup>, autoriza a legislação suplementar Estadual sobre as linhas gerais do imposto, incluindo base cálculo, fato gerador e contribuintes. Essa maior flexibilidade da competência tributária – embora circunstancial – constitui um relevante campo de experimentação legislativa acerca das funções extrafiscais as quais pode assumir o IPVA, bem como um rico espaço amostral para uma análise apta a embasar a edição de uma lei nacional.

Merece destaque, ainda no bojo da evolução do tratamento constitucional do citado imposto, a introdução do §6º ao art. 155. Essa introdução se deu por intermédio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003. A primeira alínea desse parágrafo atribui ao Senado Federal o estabelecimento de alíquotas mínimas do imposto<sup>176</sup>, tal medida se deu em resposta a cenário de “guerra fiscal”<sup>177</sup> vivenciado pelos entes federados. Sendo mais uma possibilidade de disciplina relativa ao IPVA que permanece adormecida sob o manto da omissão legislativa. A alínea *b* do §6º, por seu turno, é de suma importância para o desenvolvimento desse trabalho, por estabelecer a possibilidade alíquota diferenciadas conforme o “tipo” e “uso” do veículo. As possibilidades semânticas desses dois signos, bem como sua interação com outros institutos da constituição, serão detalhadas em tópico a frente. Por fim, cabe esclarecer que, a despeito da introdução dessa hipótese de seletividade, o IPVA é entendido por grande parte da doutrina como um imposto eminentemente fiscal<sup>178</sup>. Esse fato, por óbvio, deve ser considerado a luz de todo o exposto acerca da extrafiscalidade e da ausência de pureza na classificação funcional tributária<sup>179</sup>.

---

<sup>175</sup> A título de exemplo BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 414.259/MG AgRg. Autor: Drograria Araujo S/A e outros. Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 24 de julho de 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541721>> Acesso em 15 de agosto de 2020.

<sup>176</sup> Cabe destacar que, apesar da permissão constitucional, o Senado Federal não editou, até o momento, resolução estabelecendo o patamar mínimo das alíquotas.

<sup>177</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 393.

<sup>178</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 394.

<sup>179</sup> Tema abordado no tópico 2.1.4 – Apontamentos à classificação e sua identificação.

### 3.1.2 Regra-matriz tributária do IPVA

Com o fito de analisar e descrever a normativamente do IPVA, esse trabalho utilizar-se-á da contribuição do Professor Paulo Barros de Carvalho<sup>180</sup> acerca a estrutura da norma tributária em sentido estrito, também chamada de norma-padrão ou regra-matriz de incidência tributária. A referida regra-matriz de incidência é uma descrição do juízo hipotético-condicional próprio das normas jurídicas no qual se conjuga uma hipótese, antecedente ou elemento descritor a um mandamento, uma consequência, ou elemento prescritor.

A norma tributária em sentido estrito, desse modo, terá em seu antecedente a descrição dos critérios material, espacial e temporal de incidência. O consequente, por seu turno, dispõe acerca da relação jurídico-tributária decorrente do antecedente, denominada obrigação tributária. Nesse elemento prescritor, a obrigação tributária é delimitada a partir dos critérios pessoal, ou seja, quem serão os sujeitos da relação, e quantitativo, mensurável pela conjugação da alíquota com a base de cálculo.

A hipótese de incidência consubstancia-se em critério material, composto por um verbo qualificado por um complemento e condicionado pelos critérios especial e temporal. No caso do IPVA, o critério material consiste em “ser proprietário<sup>181</sup> de veículo automotor”.

A locução, apesar de simples, suscitou controverso entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do que se entende por veículo automotor. Parcela da doutrina<sup>182</sup>, com quem esse trabalho está de acordo, considera ser veículo automotor qualquer veículo, ou seja, meio transporte, que tenha motor ou capacidade motriz própria, de modo a incluir embarcações, aeronaves e veículos terrestres.

---

<sup>180</sup> CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. Curso de direito tributário. – 29ª ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 256-258

<sup>181</sup> Interessante destacar que, em sede de interpretação constitucional, o Supremo definiu os limites normativos da propriedade veicular de forma ampla e de maneira a alcançar, inclusive, a “posse a qualquer título”. Havendo, assim, o desdobramento dos elementos da propriedade, a posse direta deve servir como elemento definidor da aplicação, ou não, de regra imunizante. Em vista disso, em recente julgado, estendeu-se estar abrangida pela imunidade recíproca do art. 150, inc. VI, alínea *a*, a posse direta de veículo automotor por Município quando este figurar como devedor fiduciário. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 727.851/MG. Autor: Estado de Minas Gerais. Réu: Município de Juiz de Fora. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 22 de junho de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343764066&ext=.pdf>> Acesso em 7 de setembro de 2020.

<sup>182</sup> Nesse sentido, pode-se citar PACOBAHYBA, Fernanda M. Macedo.; TOMÉ, Fabiana. D. Padre. *O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da adi nº 5654*. Revista Jurídica da FA7, v. 14, n. 2, p. 81-99, 20 dez. 2017.



Existe entendimento, entretanto, ligado uma concepção mais restrita e baseado em uma interpretação histórica – considerando que o imposto é substituto da antiga TRU, aplicável apenas aos veículos terrestres – bem como na análise originalista da intenção do legislador ao elaborar o texto normativo. Concluindo, destarte, pela inexistência, à época, de interesse na incidência do tributo sobre novas bases econômicas, porquanto a transformação da Taxa Única Rodoviária de competência federal em um imposto estadual teve como objetivo único promover alteração na repartição de receitas entre os entes autônomos. Em reforço, há alusão à aplicação da expressão “veículo automotor” na legislação infraconstitucional, a exemplo do ocorrido no Código de Trânsito Brasileiro, onde claramente se faz remissão apenas aos veículos terrestres. Do ponto de vista da operabilidade da fiscalização, da arrecadação e da incidência em seu aspecto espacial, é aventado o fato da competência para registrar as embarcações e aeronaves ser de órgãos federais, demonstrando a incompatibilidade da exação em relação a esses veículos não sujeitos a licenciamento. Apesar da não filiação a esse raciocínio, é importante reconhecer e destacar que a conclusão pela não incidência em embarcações e aeronaves pode se considerar consolidada em âmbito jurisprudencial, pois o Supremo Tribunal Federal, em mais de uma oportunidade, já se pronunciou nesse sentido<sup>183</sup>.

Em que pese o reconhecimento dessa situação jurisprudencialmente pacificada, ante os fins acadêmicos desse trabalho, considera-se relevante expor, ainda que sinteticamente, os principais argumentos favoráveis à uma incidência mais ampla do IPVA.

De início, o gramatical, conforme há pouco demonstrado, “veículo automotor”, ausente de qualquer qualificação, abrange todo meio de transporte com força motriz própria. Acresce-se a isso a compreensão de não ser devido ao intérprete tolher os limites semânticos de uma expressão constitucional<sup>184</sup> utilizada para delimitar competência tributária e, indiretamente, a própria autonomia federativa em seu viés financeiro. Agindo desse modo, chega-se a uma

---

<sup>183</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509/AM. Autor: Estado do Amazonas. Réu: José Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>> Acesso em 29 de agosto de 2020. Bem como BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255.111/SP. Autor: Adiano Coselli S/A Comércio e Importação. Réu: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

<sup>184</sup> Em sentido semelhante, advertiu o ministro Marco Aurélio em seu voto quando do julgamento do BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509/AM. Autor: Estado do Amazonas. Réu: José Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>> Acesso em 29 de agosto de 2020

limitação de autonomia federativa superior àquela imposta pelo constituinte originário, situação não permitida nem através de emenda constitucional.

A interpretação histórica e originalista é uma importante bússola para encontrar o sentido de enunciados normativos, entretanto, não deve se sobrepor de modo absoluto a outros critérios. A interpretação constitucional não pode se furtar à uma análise conjunta de diversas técnicas interpretativas. Ao privilegiar a intenção do poder constituinte derivado reformador de 1985<sup>185</sup> em tributar apenas veículos terrestres, fazendo disso um fator vinculante à competência dos Estados Federados, parece haver a desconsideração de que entre esse fato e os dias atuais já se vão quase quatro décadas, que houve uma ruptura do sistema constitucional com o surgimento de uma nova Constituição acompanhada de uma forte mutação social. Não parece a conclusão adotada passar pelo filtro da ponderação, quando se coloca de um lado, a intenção pretérita do legislador e, do outro, o clamor por equidade, por equilíbrio fiscal e a necessária observância à capacidade contributiva<sup>186</sup>. Como sustentar que a propriedade de um carro popular seja tributada em torno de 3% ao ano e, em um estado de calamidade fiscal do Estados, a de jatos particulares, cujos valores chegam a alcançar cifras de milhões de dólares passem ao largo dessa sistemática?<sup>187</sup>

De igual modo, não procede o argumento da inviabilidade de incidência, fiscalização e arrecadação em face da competência federal para registro das embarcações e aeronaves. Os instrumentos normativos para fiscalizar e determinar o procedimento de arrecadatório da exação são temas correlatos à competência tributária, podendo ser disciplinados pela legislação tributária do ente impositor<sup>188</sup>. Por seu turno, definir o critério territorial da hipótese de incidência também diz respeito a própria competência de instituir o tributo. Desse modo, cabe aos Estados ou Distrito Federal disciplinarem as formas de licenciamento, registro ou eventual

<sup>185</sup> BRASIL, Emenda Constitucional nº 27 de 28 de Novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_ant\\_1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_ant_1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.)> Acesso em 14 de agosto de 2020.

<sup>186</sup> Nesse ponto, cabe destacar que o Supremo tem superado, através de precedentes, a máxima de que apenas os impostos pessoais são passíveis de aferição da sua capacidade contributiva. Um caso emblemático nesse sentido foi da autorização de progressividade no ITCMD no BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Réu: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relator para Acórdão: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 6 de fevereiro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

<sup>187</sup> Não se está a defender uma interpretação econômica do direito tributário. A alusão ao estado de calamidade fiscal é apenas um reforço argumentativo ao desacoplamento entre a restrição interpretativa imposta pelo entendimento prevalecente e a realidade no qual ele se insere.

<sup>188</sup> PACOBAHYBA, Fernanda M. Macedo.; TOMÉ, Fabiana. D. Padre. *O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da adi nº 5654*. Revista Jurídica da FA7, v. 14, n. 2, p. 81-99, 20 dez. 2017. P 89-90.

controle com vistas a viabilizar a incidência, fiscalização e arrecadação do imposto sobre a propriedade dos veículos. O mais prático seria atrelar uma espécie de registro, certificado ou cadastramento para fins fiscais relacionado e identificando domicílio do proprietário, como foi feito pelos entes que tentaram viabilizar essa incidência.<sup>189</sup> Ademais, eventual conflito entre legislações tributárias disciplinando o mecanismo de arrecadação, fiscalização e critério espacial de incidência deverá ser solucionado por Lei Complementar Federal, de acordo com o determinado no art. 146, inc. I e III, alínea *a*, pois se tratará de um conflito aparente de competência relativo a imposto expressamente previsto na Lei Maior.

Superada a crítica quanto a mutilação da competência tributária dos Estados por interpretação judicial, todavia ainda dentro da abordagem do antecedente da regra matriz do IPVA, cumpre destacar que o aspecto temporal – em regra - é disciplinado com o nascimento da obrigação tributária sendo fixado em 1º de janeiro pelas legislações estaduais. Lembrando que, ante a competência legislativa plena até então existente, não há uma imposição nesse sentido, adota-se essa data apenas pela praticidade e por costume. Ademais, caso o veículo seja novo, importado, ou arrematado em hasta pública o nascimento da obrigação é previsto para primeira aquisição, por ocasião do desembaraço aduaneiro e pela arrematação, respectivamente.

No que tange à dimensão especial da hipótese de incidência, genericamente, é possível inferir, da leitura do texto constitucional, a necessária pertinência com o território do Estado ou Distrito Federal. Desse modo, para delimitá-la precisamente e evitar conflitos, tem se definido o território onde há o licenciamento do veículo como critério definidor<sup>190</sup>.

No conseqüente da norma, onde estão definidos os sujeitos da obrigação tributária e o objeto do ponto de vista quantitativo, tem-se que o sujeito ativo é o Estado ou Distrito Federal, e o sujeito passivo será o proprietário do veículo, na condição de contribuinte, pois é quem ostenta relação pessoal e direta com o fato gerador. Eventualmente, terceiros poderão figurar

---

<sup>189</sup> A título de exemplo, a Lei nº 12.023 do Estado do Ceará, em seu art. 20, operacionaliza essa questão mediante a autorização para que a Secretaria da Fazenda Estadual firme convênio com a Marinha e a Aeronáutica para fins de controle e cadastramento das embarcações e aeronaves, possibilitando a tributação dos referidos veículos. CEARÁ, Lei nº 12.023 de 20 de Novembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA Disponível em: <<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/12023.htm>> Acesso em 20 de julho de 2020.

<sup>190</sup> Há de se registrar, ademais, a recente tese fixada em sede de repercussão geral, tema nº 708, com a seguinte redação: A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”. Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG. Autor: Uber Representações Ltda Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>>. Acesso em 15 de novembro de 2020.

no polo passivo na qualidade de responsáveis tributários, seja por sucessão ou substituição, decorrente de disposição legal.

No aspecto quantitativo do consequente, a base de cálculo tem sido definida como o valor venal do veículo. Merece destaque que esse valor não é, em regra, declarado, mas obedece a uma sistemática de tabelamento ou pauta fiscal, definido pelo próprio ente tributante a partir de uma pesquisa mercadológica. Essa é uma das razões, inclusive, de o IPVA ser um dos últimos tributos o qual é lançado de ofício<sup>191</sup>. Essa base de cálculo, pela redação do §1º do art. 150 do Diploma Básico, poderá ser fixada sem obediência à anterioridade nonagesimal.

Último elemento a compor o consequente, e de extrema importância para as finalidades as quais se propõe a presente pesquisa, a alíquota do IPVA é usualmente atribuída em termos percentuais, ou seja, *ad valorem*. Merece destaque que, conforme visto acima, o art. 155, §6º, na alínea *a*, autoriza o Senado Federal, a estabelecer uma alíquota mínima para o imposto, com o fito de evitar a guerra fiscal, competência até então não exercida pelo órgão legislativo. Em sua alínea *b*, está a abertura normativa para o mecanismo que dará suporte a grande parte das possibilidades normativas desse tributo. As alíquotas poderão ser diferenciadas conforme o “tipo” e o “uso”. Assim, a própria norma constitucional introduz um novo critério de discriminação entre contribuintes a par da essencial capacidade contributiva.

A amplitude, a densidade semântica extraída pela via da interpretação e a criatividade do legislador em adotar fórmulas de diferenciar alíquotas conforme tipo e uso, as quais incentivem ou desincentivem determinados comportamentos econômicos dos proprietários de veículos automotores, serão as vigas de sustentação para o uso extrafiscal do IPVA. Não há definição bastante clara acerca do que o constituinte estabelece como sendo “tipo”. Partindo de uma concepção gramatical<sup>192</sup>, o vocábulo tipo denota categorização, distinção, separação a partir de elementos em comum. Desse modo, os veículos podem ser agregados em diversos tipos, a depender do parâmetro em comum a ser considerado. Com base nesse parâmetro – no elemento em comum o qual distinguirá um grupo de veículos dos demais – a Carta maior autoriza a diferenciação de alíquotas. Como se vê, essa diferenciação não está diretamente relacionada ao

<sup>191</sup> Há precedente do Superior Tribunal de Justiça compreendendo o lançamento como sendo de ofício. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.320.825/RJ. 1ª Seção. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Leonardo Reader Marques Medina. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília, 10 de agosto de 2016. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num\\_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF)> Acesso em 2 de setembro de 2020.

<sup>192</sup> PACOBAHYBA, Fernanda M. Macedo.; TOMÉ, Fabiana. D. Padre. *O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da adi nº 5654*. Revista Jurídica da FA7, v. 14, n. 2, p. 81-99, 20 dez. 2017. p. 93.

valor, de modo a se aproximar mais a uma espécie de seletividade, do que propriamente um mandamento de progressividade<sup>193</sup>.

Assim, a título de exemplo, podem ser considerados elementos a caracterizar tipos de veículos a origem, nacional ou importado; a cavalaria ou potência do motor; o número de eixos; a quantidade de passageiros comportada; o combustível utilizado; a tração; a classificação mercadológica entre luxuoso, popular, utilitário, etc.

Percebe-se que não existe uma limitação clara acerca de quais os tipos a serem considerados legítimos e ilegítimos, situação a conferir ampla margem ao legislador ordinário. Desse modo, caberá ao intérprete o papel de filtrar as escolhas de tipos destoantes da razoabilidade ou que violem outros mandamentos constitucionais. O Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, entendeu inadmissível a diferenciação de alíquota de IPVA entre veículos nacionais e importados<sup>194</sup>. Assim, o Guardião da Constituição considerou ilegítimo invadir campo de tributação próprio de outro imposto, pois essa forma de diferenciação mais gravosa aos importados significaria uma nova forma de tributação do fato gerador importação.

Por fim, destaca-se a oportunidade que terá o Supremo Tribunal Federal de fixar contornos mais precisos para a definição de tipos e uso de veículos como critérios de diferenciação de alíquotas do IPVA na ADI nº 5.654 na qual se impugna em lei do Estado do Ceará – além da já pacificada incidência sobre aeronaves e embarcações – a diferenciação da alíquota em função de cavalos-vapor e cilindradas do veículo automotor<sup>195</sup>.

---

<sup>193</sup> Diferencia-se seletividade de progressividade nos moldes propostos por Hugo de Brito Machado. Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento da base de cálculo. Seletivo é o imposto cujas alíquotas são diversas em função da diversidade do objeto tributado. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 403-404, no mesmo sentido, já se pronunciou o Supremo quando do julgamento do BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 414.259/MG AgRg. Autor: Drograria Araujo S/A e outros. Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 24 de julho de 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541721> > Acesso em 15 de agosto de 2020.

<sup>194</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 367.785/RJ. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Gilberto Sayão da Silva. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 9 de maio de 2006. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340374> > Acesso em 5 de setembro de 2020.

<sup>195</sup> Interessante notar que o principal argumento utilizado para impugnar a norma é justamente uma visão bastante restritiva do que se entende por “tipo” de veículo. Desse modo, a Procuradoria Geral da República, autora da Ação Direta, entende ilegítimo considerar as cilindradas e a cavalaria do motor como critério definidor de tipos de veículos para fins de diferenciação entre alíquotas. Para fins de acompanhamento: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.654. Autor: Procurador Geral da República. Relator: Min. Celso de Melo. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5128366> > Acesso em 7 de setembro de 2020.

### 3.2 Possibilidades normativas para função extrafiscal do IPVA

Ao tratar das possibilidades normativas para função extrafiscal do imposto sobre propriedade veicular automotiva, esse trabalho não pretende exaurir todas as hipóteses. Primeiro, porque é humanamente impossível prever quais serão todas as sugestões legislativas para alcançar determinada finalidade ambiental, bem como antever futuras evoluções tecnológicas que impactarão os mecanismos de preservação e desenvolvimento sustentável aptos a serem induzidos por normas tributárias. Segundo, pois fugiria ao limite e à extensão recomendados à uma monografia de conclusão de curso, a qual – longe de ser exauriente – se propõe a abordar um tema com relativa especificidade.

Entendida a proposição de especificidade, destacaremos algumas possibilidades aprovadas a partir de dois filtros. O primeiro deles será estar em consonância com as diretrizes para uma reforma tributária ecológica a seguir expostas. O segundo consistirá em não ofender nenhuma limitação ou princípio constitucional aplicável a seara tributária.

#### 3.2.1 Limites constitucionais e diretrizes do esverdeamento tributário

Utiliza-se, mais uma vez, a contribuição de Carlos E. Peralta, de quem toma-se de empréstimo uma série de diretrizes para reformulação do sistema tributário de modo consentâneo com as necessidades ambientais. No já citado artigo, o autor estabelece algumas diretrizes para uma reforma de esverdeamento tributário, entre as quais destacamos as seguintes: projetar problemas administrativos, as consequências políticas, a eficácia ambiental e a eficiência econômica do tributo; incentivar mais do que penalizar, sugerindo a implementação de mecanismos de incentivos fiscais em impostos ordinários; a implementação gradual de instrumentos fiscais ambientais; transparência e informação<sup>196</sup>. Ressalte-se que as diretrizes destacadas são apenas as que se coadunam com o objeto do presente trabalho, porquanto – por tratar de uma reforma ampla – outras diretrizes sugeridas pelo citado doutrinador têm como foco guiar a introdução de impostos ambientais *stricto sensu*.

Desse modo, ante a constatação do incipiente grau de introdução da variável ambiental no sistema tributário brasileiro, as hipóteses de uso extrafiscal do IPVA que serão propostas e analisadas a seguir terão como norte as diretrizes acima expostas. Busca-se, portanto, tratar de sugestões que considerem a indução ambiental, mas de forma gradual, transparente, sem

---

<sup>196</sup> PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 9-10 Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 8 de julho de 2020.

desfigurar o tributo no qual ela se insere, mantendo – portanto – a sua feição arrecadatória. Visa-se, ademais, a não ampliação da carga tributária nacional, o mecanismo de indução deve partir de uma lógica de incentivo, inclusive pois – conforme será demonstrado – entendemos não haver suporte constitucional para uma “penalização” tributária decorrente de atividades poluentes.

Nesse mesmo sentido, adota-se como norte uma das sugestões de Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira para reforma tributária ambiental<sup>197</sup>. Advogam os autores por alterações que não impliquem na necessidade de emendas constitucionais, porquanto o atual sistema já autoriza a introdução de uma série de variáveis consentâneas ao meio ambiente. Entre as propostas eles citam o estabelecimento de alíquotas diferenciadas de IPVA em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo.

Em relação às limitações ao poder de tributar e aos princípios constitucionais, impõe-se como filtro às possibilidades de uso extrafiscal a serem perquiridas nessa pesquisa: a razoabilidade e proporcionalidade; a legalidade juntamente com todas as limitações classicamente dispostas na Constituição, como a vedação ao confisco, a isonomia e as imunidades; a seletividade ambiental; a capacidade contributiva; e – em paralelo ao princípio do poluidor pagador – o princípio do protetor recebedor.

A razoabilidade e a proporcionalidade, conforme explicado em tópico anterior<sup>198</sup>, serão vigas mestras na aferição de legitimidade de qualquer modelo de extrafiscalidade proposto. Ao afastar, ainda que parcialmente, a capacidade contributiva como fator determinante de diferenciação entre contribuintes, é necessário perquirir se a busca por outros fins constitucionalmente legítimos está em consonância com a necessidade, adequação e com a proporcionalidade em sentido estrito.

As limitações constitucionais ao poder de tributar expressamente previstas na Lei Maior e presentes em qualquer tributo, também constituem valiosos filtros pelos quais deve passar uma proposta de extrafiscalidade ambiental. Embora não seja o caso de abordá-las uma a uma<sup>199</sup>, destaca-se a legalidade, porquanto – por mais legítimo que seja a busca pelo desenvolvimento sustentável e a preocupação intergeracional – não se admite a introdução de

---

<sup>197</sup> FIORILLO, Celso A. P.; Ferreira, Renata M. *Direito Ambiental Tributário*. – 4º ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 218-219.

<sup>198</sup> O tema foi objeto do tópico 2.1.5 – Limites constitucionais e controle da extrafiscalidade.

<sup>199</sup> Haja vista que o estudo com maior detalhamento foi feito no item 2.1.5 – Limites constitucionais e controle da extrafiscalidade.

tratamento diferenciado entre contribuintes, ainda que através de benefícios, mediante normas infralegais.

Igualmente, merece destaque a vedação ao efeito confiscatório, porquanto não se deve confundir a indução por meio de instrumentos fiscais para práticas menos nocivas ao meio ambiente com a punição pela prática de atos ilícitos<sup>200</sup>. Um excessivo aumento na carga tributária sobre atividades poluentes pode transformar o tributo – conforme alerta o professor Luís Eduardo Schouri – em verdadeira norma proibitiva<sup>201</sup>. Diante do anseio estatal em proibir determinada atividade, mais legítimo que o faça através do uso do poder de polícia – considerando os preceitos de ordem pública – do que através do exercício da competência tributária.

Utiliza-se, ainda, como filtro para as propostas de uso extrafiscal do IPVA, a seletividade<sup>202</sup> ambiental. Esse é um dos mais relevantes elementos a se considerar quando da adoção de alguma técnica de indução para fins ambientais. O objeto a ser tributado de forma diferenciada deverá revelar algum impacto positivo ou negativo para o meio ambiente, sem o que seria inócua a tentativa de direcionar o comportamento econômico do contribuinte. Considerou-se – no presente estudo – de forma ampla os benefícios ambientais para que se preenchesse o requisito da seletividade ambiental, não se restringindo apenas a força motriz utilizada. Nesse sentido, apenas para ilustrar, o veículo de transporte público coletivo foi considerado um possível objeto de tributação diferenciada para fins ambientais, haja vista que – apesar de objetivamente um ônibus consumir mais combustível que um carro popular – ante a maior quantidade de pessoas transportadas por dia, o custo ambiental<sup>203</sup> pelo transporte de uma pessoa, individualmente considerado, acaba sendo muito menor.

A capacidade contributiva também deve se fazer presente. Em trechos anteriores<sup>204</sup> destacou-se como sendo uma das características da extrafiscalidade a utilização de critérios

---

<sup>200</sup> ALEXANDRINO, Carolina Schroeder; BUFFON, Marciano. *A Extrafiscalidade como Instrumento de Proteção do Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado*. RDU, Porto Alegre, Volume 12, n. 65, 2015, p. 238, set-out 2015.

<sup>201</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras em matéria ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 248 – 251.

<sup>202</sup> Prefere-se o uso termo seletividade à progressividade em consideração à conceituação proposta para seletividade e progressividade por Hugo de Brito Machado MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 403-404, ao qual se filia esse trabalho.

<sup>203</sup> O termo ambiental, nesse caso, pode – inclusive – abarcar o meio ambiente em todas as dimensões e não apenas o meio ambiente natural. Haja vista que o excesso de veículos causas transtornos os quais vão muito além do que a disposição de gases poluentes na atmosfera.

<sup>204</sup> 2.1.4 – Apontamentos à classificação e sua identificação.



outros para discriminar contribuintes. Entretanto, ressaltou-se que essa característica não deve implicar a desconsideração completa da capacidade contributiva.

Em vista disso, bem como das diretrizes de esverdeamento gradual e introdução de mecanismos ambientais em impostos ordinários, defende-se a manutenção da capacidade contributiva, ainda que atenuada, como critério de análise de legitimidade do uso extrafiscal no IPVA. Apesar de ser um imposto real, entende-se possível a aferir capacidade contributiva na propriedade de veículos automotores<sup>205</sup>. De igual modo, ao desconsiderar completamente esse fator para introduzir um viés indutivo para fins ambientais, corre-se o risco de desfigurar o IPVA e transformá-lo, por vias transversas, em verdadeiro tributo ambiental *stricto sensu*, situação eivada de inconstitucionalidade<sup>206</sup>. Deve-se, portanto, manter a manifestação econômica, ou seja, a propriedade de veículo automotor com determinado valor em mercado, como sendo um dos elementos essenciais na determinação do critério quantitativo obrigação tributária.

O último dos critérios utilizados para análise das propostas é o princípio do protetor recebedor, em paralelo ao do poluidor pagador. Alhures, se destacou, entre as diretrizes buscadas, o incentivo em detrimento da punição. Essa é a tônica das possibilidades a seguir tratadas, levando-se em conta o risco de aumento demasiado da carga tributária sob o pretexto de alcançar finalidades constitucionalmente legítimas pela indução, bem como o risco de atribuir ao imposto verdadeiro efeito confiscatório. Ademais, é imperioso destacar o alerta feito por Heleno Torres<sup>207</sup> acerca da adoção do modelo de poluidor pagador existente no direito comparado, ante o risco de – ao adotar essa medida extrafiscal em qualquer materialidade indiscriminadamente – realizar a típica cobrança de tributo como sanção. Desse modo, preferiu-se – na presente pesquisa – utilizar como filtro das hipóteses de uso extrafiscal a serem abordadas o princípio do protetor recebedor. Em outras palavras, no próximo tópico, onde elencar-se-á algumas possibilidades de uso extrafiscal do IPVA, apenas foram consideradas aquelas que tratam de maneira benéfica – quando comparado com o tratamento usual – os

---

<sup>205</sup> Chega-se a essa premissa a partir do entendimento exarado pelo Supremo quando do julgamento da possibilidade de progressividade no ITCMD. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Réu: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relator para Acórdão: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 6 de fevereiro de 2003. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039> > Acesso em 29 de agosto de 2020.

<sup>206</sup> Entende-se ser a União o único ente competente para instituir um imposto ambiental *stricto sensu* ante a atual conformação do sistema constitucional tributário brasileiro. A instituição desse tributo teria de vir através da competência residual para impostos ou de uma CIDE ambiental.

<sup>207</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”* in Direito tributário ambiental Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 102-103.

contribuintes que atuam de forma consentânea com o desenvolvimento sustentável e a preservação ambiental.

O presente tópico se propôs a expor quais os critérios utilizados na seleção das propostas extrafiscalidade a serem tratadas a seguir, evitando, assim, que fosse feita uma abordagem individualizada de cada possibilidade, excluindo ou aprovando a sugestão, situação que demandaria uma extensão da pesquisa maior que a recomendada. Destarte, traz-se, objetivamente, algumas sugestões de uso extrafiscal do IPVA as quais foram consideradas de acordo com as diretrizes e parâmetros abordados acima.

### **3.2.2 Possibilidades a partir regra-matriz tributária**

As possibilidades de uso da extrafiscalidade ambiental, tema de estudo desse trabalho, serão descritas a partir dos elementos definidores da regra-matriz tributária.

#### **3.2.2.1 Antecedente**

O antecedente, conforme exposto anteriormente<sup>208</sup>, alberga os critérios espacial, temporal e material de incidência tributária. Nos dois primeiros critérios, não se encontrou, seja a partir do raciocínio hipotético-abstrato, seja pela análise da legislação estadual e distrital vigente no país, possibilidade de inserção de algum elemento extrafiscal o qual proporcionasse uma indução de comportamento favorável ao meio ambiente.

Por outro lado, o aspecto material da hipótese de incidência é um dos elementos em que há maior possibilidade de instituição de fator extrafiscal. É nele que se determina o denominado fato gerador, ou seja, a ocorrência no mundo fático a qual ensejará a incidência na norma e o surgimento da obrigação tributária. Sendo assim, ele é capaz de conferir um tratamento diferenciado à propriedade de determinados automóveis, nos moldes da conjugação dos art. 155, §6º, inc. II, 170, inc. VI e 225 da Constituição Federal, porquanto o legislador poderá – nos moldes das diretrizes e limites tratados acima - excluir da hipótese de incidência, através de isenção, a propriedade de veículos os quais reduzam ou tenham menor impacto ambiental. Isso servirá como estímulo a mudança de comportamento econômico dos proprietários de veículos, que poderão inserir essa variável no custo de aquisição e manutenção de, por exemplo, um carro com fatores ecologicamente positivos.

São exemplos de veículos os quais poderão ser isentos: veículos elétricos; veículos movidos a combustíveis renováveis e que ocasionam menor emissão de poluentes; veículos de

---

<sup>208</sup> 3.1.2 – Regra-matriz tributária do IPVA.

uso em transporte coletivo; veículos com índice de emissão carbono médio abaixo de determinado patamar; veículos utilizados essencialmente em atividades benéficas ao meio ambiente, a exemplo da coleta seletiva de lixo, ou atividades produtivas consentâneas com o desenvolvimento sustentável. Esses são os principais usos extrafiscais vislumbrados a partir do aspecto material do antecedente da norma tributária, guardando – sempre – a ressalva dessa exposição não pretender exaurir o tema nem as possibilidades.

Ainda no que diz respeito as possíveis isenções extrafiscais do IPVA alhures trazidas, é importante ressaltar que a abordagem pela ótica do direito financeiro é tema que transcende os objetivos desse trabalho. Entretanto, um breve comentário há de ser feito: as desonerações e consequentes renúncias de receita decorrentes das isenções devem ser compensadas a critério do legislador; o ideal, porém, seria que o fossem através do aumento da carga sobre atividades nocivas ao meio ambiente, isso potencializaria a busca por um desenvolvimento sustentável. Na competência do legislador estadual, pode-se vislumbrar o ICMS, como tributo com margem para adoção de seletividade ambiental, proporcionando a eventual compensação decorrente da desoneração no IPVA. Ademais, uma outra hipótese seria a adoção de isenções temporárias, como uma forma de incentivar uma nova mentalidade e hábito de consumo dos proprietários de veículos, bem como com menor impacto do ponto de vista financeiro para o ente público.

### **3.2.2.2 Consequente**

O consequente da regra-matriz tributária é, ante o exposto acima<sup>209</sup>, onde se localiza os elementos que compõem a obrigação tributária. Assim, os aspectos quantitativos, formados pela conjugação da alíquota e da base de cálculo, assomam-se aos critérios pessoais, definidores dos sujeitos integrantes da obrigação. Esse, igualmente, é um importante – talvez o principal – local para introdução de elementos com finalidade indutora ambiental. Isso porque é na obrigação tributária onde se habilita a inserção da consequência da seletividade ambiental, é a partir da sua estruturação que o contribuinte sentirá a real diferença entre ser proprietário um veículo mais ou menos poluente. É especialmente da modulação normativa da alíquota e da base de cálculo que os incentivos serão expressos em termos econômicos para o contribuinte.

Antes de especificar as possibilidades do uso extrafiscal da alíquota e da base de cálculo do IPVA, é salutar trazer breves considerações sobre os demais elementos componentes do consequente. No que tange aos critérios pessoais da obrigação, não se vislumbra, *a priori*, a possibilidade de modulação normativa desse elemento com o fim de induzir o contribuinte para

---

<sup>209</sup> 3.1.2 – Regra-matriz tributária do IPVA.

um comportamento econômico consentâneo com os ditames ambientais. Entende-se que excluir da regra matriz o ‘proprietário’ de um veículo, por exemplo, elétrico, tecnicamente configura uma mutilação da hipótese de incidência; afasta-se – na verdade – a incidência sobre o fato “propriedade de veículo elétrico”, e não o sujeito passivo da obrigação. Em outras palavras, ao dizer que determinado proprietário de veículo não estará sujeito ao IPVA, não se opera uma eliminação do sujeito passivo da obrigação, mas uma isenção, mutilando a hipótese de incidência, o que faz com que a obrigação tributária sequer chegue a nascer. Por isso, essa situação foi tratada no tópico anterior.

Voltando aos aspectos quantitativos da regra-matriz, esses – sim – poderão ser mecanismos de inserção da extrafiscalidade ambiental no IPVA. As alíquotas poderão ser graduadas mediante o critério de seletividade ambiental<sup>210</sup>, de forma semelhante aos critérios de isenção tratados no tópico anterior. Assim, alíquotas menores poderão incentivar a propriedade dos seguintes tipos de veículos: veículos elétricos; veículos movidos a combustíveis renováveis e que ocasionam menor emissão de poluentes; veículos de uso em transporte coletivo; veículos com índice de emissão carbono médio abaixo de determinado patamar; veículos utilizados essencialmente em atividades benéficas ao meio ambiente, a exemplo da coleta seletiva de lixo, ou atividades produtivas consentâneas com o desenvolvimento sustentável.

Outra possibilidade, que redundaria efeito semelhante a gradação da alíquota – porquanto o valor final do tributo seria afetado, conforme a máxima matemática de que a ordem dos fatores não altera o produto – seria a redução da base de cálculo. Ou seja, diminuir um determinado percentual do valor venal conforme o tipo de veículo utilizado seja potencialmente benéfico ao meio ambiente, a partir do critério da seletividade ambiental.

Essas são as possibilidades que se vislumbram para o uso extrafiscal do IPVA, conforme os critérios tratados no tópico 3.2.1 e considerando a estrutura da regra-matriz tributária. Antes, todavia, de verificar concretamente a adoção do uso ambiental do imposto na legislação vigente, é válido tecer breves considerações acerca da busca por uma finalidade ambiental a partir da repartição da receita do IPVA.

---

<sup>210</sup> 3.2.1 – Limites constitucionais e diretrizes do esverdeamento tributário.

### 3.2.2.3 Repartição da receita e finalidade ambiental

É fato que a destinação de receitas tributárias também é um importante elemento indutor, especialmente dos principais destinatários desses recursos: os entes públicos. A esses entes, por sua vez, caberá instituir políticas públicas, consentâneas – ou não – com a preservação e o desenvolvimento ambiental sustentável. Nesse contexto, a repartição de receitas do IPVA, a exemplo do que ocorre com o ICMS-ecológico, já instituído em alguns estados, é um importante catalizador da pauta ambiental. Pode-se, assim, destinar maior parcela aos entes que adotem a agenda ecológica. Entretanto, ante os motivos a seguir expostos, a repartição de receitas como elemento indutor de políticas ambientais não será objeto de análise do presente trabalho.

Primeiro, porque demandaria uma reforma em nível constitucional. Inserção de mecanismo de repartição semelhante ao que ocorre no caso do ICMS ecológico<sup>211</sup>, romperia com a lógica da pesquisa de partir do cenário constitucional posto para encontrar as possibilidades legislativas. Considerar alterações na Constituição nessa equação abriria um sem número de possibilidades, ultrapassando a dimensão desse trabalho.

Em segundo lugar, porque não se trataria de um caso de extrafiscalidade propriamente dito. A destinação da receita já foge ao escopo da norma tributária em sentido estrito, especialmente quando se considera que o tributo em análise é um imposto, espécie que não admite vinculação da sua receita. Diante disso, reitera-se a filiação a posição já mencionada nesse trabalho do professor Heleno Torres, na crítica feita à confusão entre finalidade do tributo e destinação da receita auferida<sup>212</sup>.

Assim, seria o caso de um incentivo financeiro, tomado a partir da repartição constitucional de receitas, para que determinados entes adotassem medidas de proteção ambiental, mas não um uso extrafiscal do IPVA.

## 3.3 A extrafiscalidade ambiental por meio do IPVA na legislação estadual

Após a abordagem teórica acerca do imposto sobre propriedade de veículo automotor enquanto instrumento de consecução da extrafiscalidade ambiental desenvolvida ao longo desse trabalho, o último tópico se propõe a culminar o estudo com a análise empírica do panorama de

---

<sup>211</sup> Noticiou-se a positiva adoção do denominado ICMS-ecológico no tópico 2.3.2 – Da perspectiva comparada ao cenário brasileiro.

<sup>212</sup> TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais” in *Direito tributário ambiental* Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 102-103.

tratamento do objeto de pesquisa na legislação estadual e distrital. Em outros termos, busca-se demonstrar como e quais legislações introduziram essa variável.

Os dados apresentados poderão dar uma dimensão mais exata daquilo que já foi feito e do que ainda pode ser feito. Pode servir, ademais, como espaço amostral para análise dos impactos dessas medidas, bem como auxiliar uma futura edição de uma lei complementar nacional que trate dos elementos gerais do imposto.

### **3.3.1 Metodologia**

A metodologia de aferição e separação dos dados analisados levou em consideração as hipóteses elencadas a partir das diretrizes fixadas respectivamente no tópico 3.2.1 – Limites constitucionais e diretrizes do esverdeamento tributário. A partir disso, foram classificados os mecanismos de extrafiscalidade ambiental no IPVA com base no elemento da regra-matriz onde o elemento indutor foi inserido. Assim, tem-se a extrafiscalidade a partir de: isenção, alteração na alíquota ou alteração na base de cálculo. Após isso, os tipos de isenção e de alterações nas alíquotas e/ou base de cálculo também foram agrupados com base no critério de seletividade ambiental adotado pelo legislador.

Essas foram as duas variáveis utilizadas para agrupar a extrafiscalidade ambiental no IPVA. Os resultados da pesquisa, por sua vez, foram analisados quantitativamente, bem como foram feitas as classificações do ponto vista regional<sup>213</sup> e nacional, permitindo uma compreensão em mais de uma dimensão.

Por fim, cumpre esclarecer que as legislações analisadas como base de dados foram as vigentes até a data de 29.10.2020.

---

<sup>213</sup> Divisão das regiões se deu com base na regionalização proposta pelo IBGE em 1969 e ainda vigente na atualidade. IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Evolução da divisão político administrativa*. Disponível em: [https://atlascolar.ibge.gov.br/images/atlas/mapas\\_brasil/brasil\\_evolucao\\_da\\_divisao\\_politico\\_administrativa.pdf](https://atlascolar.ibge.gov.br/images/atlas/mapas_brasil/brasil_evolucao_da_divisao_politico_administrativa.pdf) Acesso em 29 de outubro de 2020.

### 3.3.2 Resultados

#### 3.3.2.1 Região Norte: Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins

No Estado do Acre<sup>214</sup>, não se encontrou nenhum elemento na legislação de regência do IPVA que servisse aos fins extrafiscais ambientais. No Estado do Amapá<sup>215</sup>, por seu turno, existe isenção no que tange aos veículos destinados ao transporte coletivo. Na legislação amazonense<sup>216</sup>, há autorização expressa na Lei Estadual nº 3.135/07 para que o Poder Executivo conceda isenção ou redução da base de cálculo do IPVA para veículos que adotem sistemas, tecnologias ou combustíveis que reduzam o percentual definido em regulamento aplicado sobre a emissão de gases de efeito estufa. Em seu Código Tributário<sup>217</sup>, o Estado do Amazonas institui alíquotas menores para os veículos de transporte coletivo.

No Estado do Pará<sup>218</sup>, semelhante ao Acre, não há se encontrou nenhum elemento de extrafiscalidade ambiental na legislação de regência do IPVA. Já em Rondônia<sup>219</sup>, há alíquotas menores para os veículos de transporte coletivo. No Estado de Roraima<sup>220</sup>, percebe-se a

<sup>214</sup> ACRE, Lei Complementar Estadual nº 114 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe acerca do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: < <http://www.sefaz.acre.gov.br/wp-content/uploads/Lei-Complementar-n%C2%BA-114-2002-IPVA-Consolidada-.pdf> > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>215</sup> Art. 98, inc. IX da Lei Estadual nº 194/94. AMAPÁ, Lei Estadual nº 194 de 29 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_consolidado.php?iddocumento=159](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159) > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>216</sup> Art. 15, inc. II da Lei Estadual nº 3.135/07. AMAZONAS, Lei Estadual nº 3.135 de 5 de junho de 2007. Institui a Política Estadual sobre Mudanças Climáticas, Conservação Ambiental e Desenvolvimento Sustentável do Amazonas, e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202007/Arquivo/LE%203135%2007.htm#:~:text=1.,dos%20programas%20previstos%20nesta%20lei.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>217</sup> Art. 150, inc. II da Lei Complementar Estadual nº 19/97. AMAZONAS, Lei Complementar Estadual nº 19 de 29 de dezembro de 1997. Institui Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: < <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm> > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>218</sup> PARÁ, Lei Estadual nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=146717>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>219</sup> Art. 5º, inc. I. RONDÔNIA, Lei Estadual nº 950 de 22 de dezembro de 2000. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: < <https://sapl.al.ro.leg.br/norma/1473> > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>220</sup> Art. 100, inc. I e II. RORAIMA, Lei Estadual nº 59 de 28 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=161298#:~:text=Art.,Art.> > Acesso em 7 de setembro de 2020.

presença de alíquotas diferenciadas para veículos coletivos. No Estado do Tocantins<sup>221</sup>, há isenção para veículos utilizados no transporte público.

Em síntese, dos sete estados integrantes da Região Norte do país, apenas o Acre e o Pará não adotaram nenhuma medida de indução ambiental. Nos demais estados, cinco deles estabelecem tratamento diferenciado para os veículos utilizados em transporte coletivo, através de isenção e alíquotas diferenciadas. No Estado do Amazonas, por fim, percebe-se uma interessante autorização para introdução de extrafiscalidade ambiental no IPVA tendo a emissão de carbono como elemento discriminador no critério de seletividade ambiental.

### **3.3.2.2 Região Nordeste: Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe e Bahia**

No Piauí<sup>222</sup>, a legislação isentou da incidência do IPVA sobre veículos elétricos até março de 2019, quando a Lei Estadual nº 7.192/2019 revogou a isenção e passou a prever a incidência de alíquota reduzida. Há isenção, ainda, para os veículos empregados no transporte coletivo. Semelhante sistemática de isenção – referente aos elétricos e de transporte coletivo – se fez presente nos Estados do Maranhão<sup>223</sup> e do Ceará<sup>224</sup>. O Estado do Ceará, à semelhança do ocorrido no Piauí, adotou retrocesso – introduzido pela Lei Estadual nº 16.735/2018 – mediante uma progressiva retirada da isenção, substituindo-a pela gradação crescente de alíquotas a qual passa a vigorar a partir de 2021.

No Rio Grande do Norte<sup>225</sup>, percebe-se a presença de isenção em relação aos ônibus utilizados no transporte coletivo urbano, ao transporte escolar de até 16 passageiros, bem como

<sup>221</sup> Art. 71, inc. VII. TOCANTINS, Lei Estadual nº 1.287 de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Disponível em: <[http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#\\_Toc431565052](http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#_Toc431565052)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>222</sup> Art. 5º, inc. VIII E IX e art. 14, inc. I. PIAUÍ, Lei Estadual nº 4.548 de 30 de dezembro de 1992. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=150947>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>223</sup> Art. 92 – VI, IX. MARANHÃO, Lei Estadual nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: <<http://stc.ma.gov.br/legislacao/documento/?id=4324#:~:text=As%20disposi%C3%A7%C3%B5es%20desta%20Lei%20obrigam,forma%20da%20Lei%20Complementar%20espec%C3%ADfica.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>224</sup> Art. 4º, V, IX. - CEARÁ, Lei Estadual nº 1.287 de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=121776>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>225</sup> Art. 8º, inc. V, XI e XII. RIO GRANDE DO NORTE, Lei Estadual nº 6.967 de 31 de dezembro de 1996. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set\\_v2/legislacao/enviados/listagem\\_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=9](http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=9)> Acesso em 29 de outubro de 2020.



aos veículos elétricos. Na Paraíba<sup>226</sup>, há isenção ao transporte coletivo escolar de até 16 passageiros e redução na base de cálculo do transporte coletivo público. Em Pernambuco<sup>227</sup>, estão isentos os veículos elétricos e os veículos de transporte alternativo com capacidade entre 12 e 20 passageiros. A base de cálculo, por seu turno, é reduzida nos veículos utilizados no transporte público.

Em Alagoas<sup>228</sup>, são isentos os veículos de até 50 cc sendo ciclomotor ou ciclo-elétrico. Para os demais veículos elétricos, híbridos ou movidos a GNV, há redução da alíquota. Em Sergipe<sup>229</sup>, nota-se a isenção sobre veículos empregados no transporte coletivo, incluindo o transporte escolar. Na Bahia<sup>230</sup>, interessante a introdução de gradação de alíquota conforme o tipo de combustível utilizado, sendo os veículos a diesel aqueles sujeitos a maior incidência. Percebe-se, também, a isenção de veículos utilizados no transporte coletivo baiano.

Na Região Nordeste, é interessante notar a presença de ao menos algum elemento – considerado os parâmetros estabelecidos por esse trabalho – de extrafiscalidade ambiental em cada estado. É a região onde há maior percentual de estados que dão tratamento diferenciado a veículos elétricos no Brasil, num total de seis dos nove, ora isentando, ora reduzindo a base de cálculo ou alíquota, havendo, ainda, gradação de alíquotas, na Bahia, conforme o tipo de combustível utilizado. Oito dos nove estados, por sua vez, conferem benefícios no IPVA quanto aos veículos utilizados no transporte público.

<sup>226</sup> Art. 4º, inc. X e art. 13, inc. III. PARAÍBA, Lei Estadual nº 11.007 de 6 de novembro de 2017. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,IPVA%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,Constitui%C3%A7%C3%A3o%20do%20Estado%20da%20Para%C3%ADba.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>227</sup> Art. 5º, XI e XIII, bem como o art. 8º, §6º PERNAMBUCO, Lei Estadual nº 10.849 de 22 de dezembro de 1992. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=1&numero=10849&complemento=0&ano=1992&tipo=&url=#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.849%2C%20DE%2028,GOVERNADOR%20DO%20ESTADO%20DE%20PERNAMBUCO%3A&text=2%C2%BA%20O%20IPVA%2C%20devido%20anualmente,automotor%20te,restre%2C%20aqu%C3%A1tico%20e%20a%C3%A9reo.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>228</sup> Art. 6º, inc. XIV e art. 8º, inc. III e VI. ALAGOAS, Lei Estadual nº 6.555 de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>229</sup> Art. 6º, inc. VI e IX. SERGIPE, Lei Estadual nº 7.655 de 17 de junho de 2013. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=255568>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>230</sup> Art. 4º, inc. VI e art. 6º, inc. I. BAHIA, Lei Estadual nº 6.348 de 17 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120349>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

### 3.3.2.3 Região Centro-Oeste: Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal

No Estado de Goiás<sup>231</sup>, o legislador isentou os veículos coletivos utilizados no transporte escolar e turístico de passageiros e diferenciou as alíquotas – de forma benéfica – em relação aos demais veículos de uso coletivo. No Mato Grosso<sup>232</sup>, bem como no Mato Grosso do Sul<sup>233</sup>, optou-se por conceder benefícios fiscais apenas os veículos vinculados ao transporte coletivo de passageiros. Esses estados, especificamente, isentam os coletivos com rampa de acesso para pessoas com deficiência, bem como instituem alíquotas menores aos demais coletivos. O Distrito Federal<sup>234</sup> segue a mesma linha, isentando, inicialmente, apenas o transporte coletivo escolar e o primeiro exercício da aquisição dos veículos utilizados na prestação de serviço público de transportes coletivos urbanos.

A radiografia do uso extrafiscal do IPVA para fins ambientais, no Centro-Oeste, revela uma abordagem mais modesta em relação às demais regiões outrora analisadas. Com fulcro no critério da seletividade ambiental, e nos parâmetros de identificação daquilo que se entende por extrafiscalidade ambiental, os estados dessa região apenas isentam o transporte coletivo. Demais técnicas, a exemplo da desoneração dos veículos elétricos, não se fizeram presentes – até o momento - em nenhum dos entes federados dessa região.

<sup>231</sup> Art. 93, inc. I e 94 inc. XI. GOIÁS, Lei Estadual nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás, e adota outras providências. Disponível em: < [http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE\\_VER\\_40\\_3\\_hm/Cte/CTE.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20lei%20institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DAS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-,Art.,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada.](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_hm/Cte/CTE.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20lei%20institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DAS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-,Art.,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada.) > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>232</sup> Art. 152, inc. IV e 157, inc. I, a. MATO GROSSO DO SUL, Lei Estadual nº 1.810 de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698>. > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>233</sup> Art. 6ª inc. I e 7º, inc. IV. MATO GROSSO, Lei Estadual nº 7.301 de 17 de julho de 2000. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: < <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/62CE5995729DDCEA03256921006ED745> > Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>234</sup> Art. 2º, inc. VI e XII. DISTRITO FEDERAL, Lei nº 6.466 de 27 de dezembro de 2019. Dispõe sobre os benefícios fiscais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos - ITBI e da Taxa de Limpeza Pública - TLP. Disponível em: < <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=6466&txtAno=2019&txtTipo=5&txtParte=>. > Acesso em 29 de outubro de 2020.

### 3.3.2.4 Região Sudeste: São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Espírito Santo

O Estado de São Paulo<sup>235</sup> estabelecia – até 15/10/2020 – alíquotas menores para veículos movidos a combustíveis menos poluentes, a exemplo do álcool e do GNV e para aqueles movidos a energia elétrica, bem como para os movidos pela combinação de algum desses elementos, a exemplo dos veículos híbridos. Esse típico exemplo de uso extrafiscal do IPVA para fins ambientais foi revogado pela Lei nº 17.293<sup>236</sup>, a qual estabeleceu medidas voltadas ao ajuste fiscal. Lamentavelmente, na ponderação feita pelo legislador, a proteção ao meio ambiente foi afastada na colisão com outros interesses de ordem econômica, certamente influenciados pelo clima de calamidade fiscal decorrente da pandemia de SARS-CoV-2. A par disso, manteve isenção sobre os relacionados ao transporte coletivo. No Rio de Janeiro<sup>237</sup>, o cenário se assemelha, pois há isenção para os ligados ao transporte público, bem como a gradação – benéfica – a depender do tipo de combustível ou força motriz utilizada. Os veículos elétricos são os que estão sujeitos a menor alíquota.

Em Minas Gerais<sup>238</sup>, há isenção para os veículos movidos a GNV, a energia elétrica a aos motores híbridos que conjuguem para propulsão algum desses elementos. No Espírito Santo<sup>239</sup>, nota-se apenas a isenção do transporte público.

O cenário da Região Sudeste é propenso ao uso de mecanismo de feição extrafiscal ambiental no IPVA. Dos quatro estados que a compõe – considerando que a revogação do benefício em São Paulo se deu recentemente – apenas o Espírito Santo não adotava nenhuma

<sup>235</sup> Art. 9º e 13, inc. VI. SÃO PAULO, Lei Estadual nº 13.296, de 26 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>236</sup> SÃO PAULO, Lei Estadual nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>> Acesso em 3 de novembro de 2020.

<sup>237</sup> Art. 5º, inc. XII e 10º, RIO DE JANEIRO, Lei Estadual nº 2.877, de 29 de abril de 1997. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <[http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument#\\_Section1](http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument#_Section1)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>238</sup> Art. 3º, inc. XIX. MINAS GERAIS, Lei Estadual nº 14.937 de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114937\\_2003.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,Art./>](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,Art./>)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>239</sup> Art. 6º, inc. VI. ESPÍRITO SANTO, Lei Estadual nº 6.999 de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html#:~:text=LEI%20N%C2%BA%206.999&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20dobre,tributo%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.>>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

técnica de benefício fiscal indutivo de acordo com o combustível utilizado e aos carros movidos a energia elétrica. Ainda assim, adota uma isenção para o transporte público, a qual esse trabalho tem considerado um mecanismo de indução para fins ambientais.

### 3.3.2.5 Região Sul: Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul

No Paraná<sup>240</sup>, percebe-se isenção quanto aos veículos utilizados no transporte público e – até 2022 – aos elétricos. Além disso, há redução de alíquotas para aqueles movidos a GNV. Em Santa Catarina<sup>241</sup>, houve apenas a desoneração dos vinculados ao transporte coletivo.

No Rio Grande do Sul<sup>242</sup>, por sua vez, há isenção para os elétricos e para aqueles utilizados no transporte público. Digno de nota, ademais, é que na proposta de reforma<sup>243</sup> visando modernizar e simplificar o sistema tributário gaúcho, insere-se o que ficou denominado de “IPVA verde”. Na verdade, em essência, trata-se da extensão da isenção já existente para veículos elétricos no estado para os veículos híbridos. Situação que está na direção daquilo que defende este trabalho.

A Região Sul, semelhante às regiões Sudeste e Nordeste, apresenta elevado grau de inserção de mecanismos com feição extrafiscal ambiental no Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor. Dois dos três estados, por exemplo, desoneram os veículos elétricos e há tendência de aumento dessa desoneração, conforme alertado no parágrafo anterior. Todos os estados, ademais, desoneram os veículos atrelados ao transporte público.

### 3.3.2.6 Perspectiva Nacional

É interessante visualizar os dados comentados nos tópicos anteriores sob uma perspectiva mais ampla. Isso fornece uma dimensão mais completa acerca do uso do IPVA como mecanismo extrafiscal para fins ambientais no Brasil, e – consequentemente – traz uma

<sup>240</sup> Art. 4º, inc. I, c e 14, inc. IV e XIII. PARANÁ - Lei Estadual nº 14.260 de 23 de dezembro de 2003. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>241</sup> Art. 8º, inc. V, g. SANTA CATARINA, Lei Estadual nº 7.543 de 30 de dezembro de 1988. institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=161987>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>242</sup> Art.4º, inc. II e VII, b. RIO GRANDE DO SUL, Lei Estadual nº 8.115 de 30 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.115.pdf>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

<sup>243</sup> COMUNELLO, Patrícia. Governo Lei quer elevar IPVA de 3% para 3,5% no Rio Grande do Sul. Jornal do Comércio, Porto Alegre, 16 de julho de 2020. Seção Tributos. Disponível em: <[https://www.jornaldocomercio.com/\\_conteudo/economia/2020/07/747984-governo-leite-quer-elevar-ipva-de-3-para-3-5-no-rio-grande-do-sul.html](https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/economia/2020/07/747984-governo-leite-quer-elevar-ipva-de-3-para-3-5-no-rio-grande-do-sul.html)> Acesso em 14 de agosto de 2020.

compreensão mais realista da aceitação da introdução dos mecanismos analisados numa futura, e ainda pendente, regulamentação nacional do referido imposto.

Em termos gerais, apenas os Estado do Acre e do Pará não utilizam o IPVA em nenhuma de suas potencialidades para fins de indução comportamentos consentâneos com a preservação ambiental. Os demais entes, em maior ou menor medida, utilizam algumas das hipóteses elencadas com base nas diretrizes do item 3.2.1 – Limites constitucionais e diretrizes do esverdeamento tributário.

Duas formas de incentivo, com variações no elemento da regra-matriz através do qual foram introduzidos, se fizeram presentes com maior frequência, são as seguintes: incentivo ao transporte coletivo e o benefício relativo ao tipo elemento a gerar a força motriz, incluindo nesse grupo os benefícios relativos aos veículos elétricos e aos combustíveis menos poluentes.

O primeiro, referente aos incentivos quanto aos veículos utilizados para o transporte coletivo, é o mais adotado de todos os benefícios, presente em vinte e três dos vinte sete entes federativos cujas legislações foram analisadas. Em quinze deles o incentivo se deu através da isenção, em seis mediante adoção de alíquotas diferenciadas e nos dois restantes, pela redução da base de cálculo. É, portanto, um mecanismo de ampla aceitação e que possivelmente encontraria baixa resistência para sua adoção em uma eventual legislação nacional.

O segundo grupo, correspondente aos benefícios quanto ao elemento utilizado para impulsionar o veículo, incluídos combustíveis e eletricidade, se fez presente em doze entes da federação. Embora não tenha uma adoção tão difundida, aproximadamente a metade dos entes – em alguma medida – beneficia o proprietário de veículo automotor movido a combustível ou a força motriz menos poluente.

Onze estados conferem benefícios específicos aos veículos elétricos. Dentre os quais, em nove mediante isenção e em dois pela gradação de alíquotas. Seis entes, por seu turno, conferem benefícios ao uso de combustíveis menos poluentes, quatro pela gradação de alíquotas, dois deles mediante isenção e um pela redução da base de cálculo. O Estado do Amazonas, excepcionalmente, autoriza a redução da base cálculo ou a isenção, por ato do poder executivo, para os veículos com combustível ou tecnologia que emitam gases em percentual inferior a determinado patamar. Percebe-se que, apesar da boa difusão, esse mecanismo de extrafiscalidade ambiental tende a enfrentar maior resistência em uma eventual regulamentação nacional do IPVA, principalmente por razões de ordem fiscal, uma tendência revelada com a recente revogação dos benefícios no Estado São Paulo.

## Conclusão

A partir do estudo desenvolvido ao longo desse trabalho, chega-se, em resumo, às seguintes considerações finais:

1 – O paradigma neoconstitucionalista, a par de manter as conquistas civilizatórias e institucionais alcançadas pelo constitucionalismo moderno, impõe uma nova dogmática a qual tem como principal missão conferir eficácia e efetividade aos preceitos constitucionais vigentes.

2 – Diante dessa constatação, a Constituição deve ser lida como um sistema de modo que – a partir de arranjos interpretativos – se encontrem fórmulas que garantam um grau máximo de efetividade aos preceitos esparsos.

3 – Nessa linha, o inovador título que trata sobre o Meio Ambiente inserido na Constituição de 1988 deve dialogar com feixes normativos, especialmente a Ordem Econômica e Financeira, bem como o Sistema Tributário Nacional, com o fim de promover e proteger o desenvolvimento sustentável.

4 – Essa missão deve ser implementada por todos os entes federativos, observada a competência comum e concorrente para proteção ambiental prevista na Lei Maior.

5 – Da interpretação conjunta dos artigos 170, VI e 225 da Constituição, percebe-se um chamamento normativo para indução tributária para defesa ambiental.

6 – A extrafiscalidade, que consiste na utilização de instrumentos tributários para consecução finalidades constitucionalmente legítimas - diferentes da mera carreação de recursos aos cofres públicos - a partir da adoção de elementos discriminatórios que não consistam unicamente na capacidade contributiva, pode estar presente, ainda que em menor grau, em tributos eminentemente fiscais.

7 – A extrafiscalidade ambiental consiste, portanto, na utilização de instrumentos tributários para alcançar fins consentâneos com o meio ambiente. Essa forma de tributação deve estar sujeita aos limites constitucionais ao poder de tributar aplicáveis a todas as espécies tributárias e – especialmente – passar pelo filtro da razoabilidade e proporcionalidade para aferir a legitimidade de sua adoção.

8 – No Brasil, embora existente, a adoção de mecanismos fiscais verdes ainda é incipiente em uma perspectiva comparada. Não se nota, por exemplo, a existência de tributos ambientais *stricto sensu* na realidade do país.

9 – Há abertura no delineamento constitucional do Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores para adoção de mecanismos de extrafiscalidade ambiental. Expressamente, o art. 155, §6º, inc. II da Constituição autoriza a diferenciação de alíquotas em função do tipo e do uso do veículo.

10 – Entretanto, essa possibilidade não é exclusiva; outros elementos da regra-matriz tributária, como os critérios materiais da hipótese de incidência e a base de cálculo também poderão ser manipulados para internalizar a variável ambiental na manutenção da propriedade veicular automotiva e direcionar o comportamento econômico do contribuinte. Deve-se ter em conta que a determinação para adoção de indução ambiental não decorre unicamente dos preceitos específicos do tratamento constitucional ao Sistema Tributário Nacional, mas de uma leitura conjunta de normas da Ordem Econômica com as disposições concernentes ao Meio Ambiente.

11 – Dentre as principais formas de conferir uma feição extrafiscal para fins ambientais ao IPVA – considerando diretrizes de um esverdeamento tributário a qual não onere o contribuinte, bem como o respeito aos limites constitucionais ao poder de tributar – têm-se: a isenção, a redução da base de cálculo e a redução de alíquotas. Esses três elementos devem ser graduados a partir de um critério de seletividade ambiental, a qual considere o potencial impacto ambiental que o estímulo ou desestímulo a determinada atividade econômica.

12 – A análise empírica das legislações revela que, no Brasil, dois principais critérios de seletividade ambiental têm sido adotados, a desoneração do transporte coletivo e a benefícios relativos à fonte de energia para motricidade do veículo, especialmente a elétrica e os combustíveis menos poluentes.

13 – A desoneração do IPVA incidente sobre os veículos utilizados no transporte coletivo está presente em vinte e três dos vinte e sete entes federativos, revelando uma forte aceitação. Onze estados, por seu turno, conferem benefícios aos veículos elétricos e seis aos veículos que utilizam combustíveis menos poluentes, de modo que – apesar de bem difundido – essa forma de indução ainda não pode ser considerada consolidada, mas revela uma crescente tendência de adoção.

14 – Em uma eventual e posterior edição de lei complementar nacional tratando dos aspectos gerais do IPVA, é recomendada a inserção – ao menos quanto as duas principais formas de extrafiscalidade ambiental já amplamente adotadas pelos estados e Distrito Federal – de autorização expressa quanto a essa utilização, bem como o delineamento das possibilidades de uso extrafiscal ambiental do IPVA. Assim, haverá: i) um estímulo normativo; ii) segurança jurídica aos entes que sigam essa diretriz; iii) uniformização de tratamento tributário em todo o país, de modo a reduzir a complexidade do sistema tributário; iv) incentivo para que as montadoras e fabricantes busquem – ante a indução fiscal – explorar mais a produção de veículos causadores de menor impacto ambiental; v) e, por fim, o estímulo à propriedade de veículos alinhados com a máxima do desenvolvimento sustentável.

## Referências Bibliográficas

### Bibliografia:

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. in: ÁVILA, Humberto. (organizador) *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 302.

\_\_\_\_\_. *Origens Teóricas da Extrafiscalidade*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 39, p.368-370, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/origens-teoricas-da-extrafiscalidade/>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

AGRA, Moura, W. D. Curso de Direito Constitucional, 9ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ALEXANDRINO, Carolina Schroeder; BUFFON, Marciano. *A Extrafiscalidade como Instrumento de Proteção do Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado*. RDU, Porto Alegre, Volume 12, n. 65, 2015, p. 238, set-out 2015.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito* / Robert Alexy; organização Ernesto Gárzon Valdés; tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 102-112.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos Direitos Fundamentais*; Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ALVES, Bruna Alexandre Marques; DUARTE, Francisco Carlos. *Aplicações Da Extrafiscalidade No Direito Brasileiro*. Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 7, n. 2, p.289-295, dez. 2016. Semestral. Disponível em:



<<https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/329>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. *Revista de Direito Público*. São Paulo, n. 93, jan./mar, 1990. p233

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.81

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios*. 19 ed. Malheiros. 2019. p. 165-178

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p 189.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo / Luís Roberto Barroso*. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica / Norberto Bobbio*. Trad. Fernando Pavan Batista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru, SP: EDIPRO, 3ª ed. revista, 2005. p. 45-51.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*. Reimpressão. Coimbra: Coimbra, 1994. P- 175.

CARDOSO, Alenilton da Silva. Princípio da solidariedade: Confirmação de um novo paradigma. *Revista Direito Mackenzie*. São Paulo: Editora Mackenzie. v. 6, n. 1, p. 10-29. 2012. Disponível em <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/5793/4209>> Acesso: 25 de março de 2020.>

CARVALHO, Paulo Barros de Carvalho. *Curso de direito tributário*. – 29ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CAVALCANTI, Francisco Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o Papel do Estado frente à Atividade Econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, nº20, 1997. p. 70 – 74

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 79, 90-94, 115 e 155.

COMUNELLO, Patrícia. Governo Lei quer elevar IPVA de 3% para 3,5% no Rio Grande do Sul. *Jornal do Comércio*, Porto Alegre, 16 de julho de 2020. Seção Tributos. Disponível em: <[https://www.jornaldocomercio.com/\\_conteudo/economia/2020/07/747984-governo-leite-quer-elevar-ipva-de-3-para-3-5-no-rio-grande-do-sul.html](https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/economia/2020/07/747984-governo-leite-quer-elevar-ipva-de-3-para-3-5-no-rio-grande-do-sul.html)> Acesso em 14 de agosto de 2020.

COSTA, José Maria da. *Extrapauta ou Extra-pauta?* Gramatilhas. Migalhas, 2012. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/gramatilhas/127849/extrapauta-ou-extra-pauta>> Acesso em 22 maio de 2020. e EXTRA, Dicionário online Priberam, 22 de maio de 2020. Disponível em: <<https://dicionario.priberam.org/extra>>. Acesso em 22 de maio de 2020.

COSTA, Regina Helena. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil in* Direito tributário ambiental Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313-318.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. – 3ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2003. p. 73.

DAVIS, Thomas. What is sustainable development? 2000. <<https://web.archive.org/web/20090907093326/http://www.menominee.edu/sdi/whatis.>> Acesso em 22 de novembro de 2020.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>> Acesso em 10 de março 2020.>

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Normas gerais e competência concorrente*. *Revista da Faculdade de Direito da Usp*. São Paulo, v. 90, 1995, p. 250

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de; MEDAUAR, Odete. *A dimensão ambiental da função social da propriedade*. 2003. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

FIORAVANTI, Maurizio. *Constitución: de la antigüedad a nuestros días*. Trad. Manuel Martinez Neira. Madrid: Trotta, 2001.

FIORILLO, Celso A. P.; Ferreira, Renata M. *Direito Ambiental Tributário*. – 4º ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 218-219.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de Direito Ambiental Brasileiro* – 7ª ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2006, p. 204.

FORTUNADO, Ivan; FORTUNADO NETO, José. “Risco ambiental a luz dos princípios da prevenção e precaução”. In. *Gestão de áreas de risco e desastres ambientais*. Org. GUIMARÃES, Solange T. de Lima; CARPI JUNIOR, Salvador; BERRIOS, Manuel B. Rolando; TAVARES, Antônio Carlos. Rio Claro: IGCE/UNESP, 2012.

GOMES, Laurentino. *1808: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil*. – 3ª ed. rev. e ampl. - São Paulo: Globo, 2014. p. 272-273.

\_\_\_\_\_. *1822: como um homem sábio, uma princesa triste e um escocês louco ajudaram dom Pedro a criar o Brasil – um país que tinha tudo para dar errado*. – 2ª ed – São Paulo: Globo, 2015. p. 223.

GONZALEZ, Luis Manoel Alonso. *Los impuestos autonomicos de carácter extrafiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 22-23 apud LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 34, p.303-325, 2015. Semestral. p. 308.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Interesse Público - Ip, Belo Horizonte, v. 34, nov. 2005. Bimestral. p. 21.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. 141-143.

\_\_\_\_\_. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

\_\_\_\_\_. *Interpretação da lei tributária de segurança jurídica*. *Revista de Direito Tributário*, v. 113, 2011. p. 222-223.

HARARI, Youval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. Tradução Paulo Gueiger.- 1ª ed. - São Paulo: Companhia das Letras, 2016. p. 150-156

\_\_\_\_\_. *Sapiens – Uma breve história da Humanidade*. Tradução Janaina Marco Antônio – 44ª ed. – Porto Alegre, RS: L&PM, 2019. P. 28-48.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 55 *apud* PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 3, n. 3. 2015. p. 4 Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800>> Acesso em 12 de março de 2020

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. In HESSE, Konrad. Série IDP - Temas fundamentais do Direito Constitucional, 1ª edição. São Paulo; Saraiva, 2009. p. 123-147.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Evolução da divisão político administrativa*. Disponível em: [https://atlasescolar.ibge.gov.br/images/atlas/mapas\\_brasil/brasil\\_evolucao\\_da\\_divisao\\_politico\\_administrativa.pdf](https://atlasescolar.ibge.gov.br/images/atlas/mapas_brasil/brasil_evolucao_da_divisao_politico_administrativa.pdf) Acesso em 20 de setembro de 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEÃO, Martha. *Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 34, p. 304, 2015.

LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. – 8ª ed. – Salvador: JusPODIVUM, 2019. p. 41-45

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 22 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 1490-1491.

LOWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*, 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970. p. 154-155

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. 23 ed. São Paulo, Malheiros. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do Tributo*. São Paulo. Ed. Quarter Latin. 2005. P. 152-153.

MARUM, Jorge Alberto Oliveira de. *Meio ambiente e direitos humanos*. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 7, n.28, p. 116-137, out./dez. 2002

MATTOS NETO, Antônio José de. “Competência legislativa municipal sobre meio ambiente”. *Revista de Direito Ambiental*. V. 14. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MILARÉ, Edis. Tutela jurisdicional do ambiente. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 81, n. 676, p. 48-59, fev. 1992

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: WMF: Martins Fontes, 2013. p. 42-48

OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Relatórios Econômicos OCDE: Brasil 2018*. Avaliação e recomendações. Paris: OCDE Publishing, 2018. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018/avaliacao-e-recomendacoes\\_9789264290716-3-pt#page52](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/relatorios-economicos-ocde-brasil-2018/avaliacao-e-recomendacoes_9789264290716-3-pt#page52) Acesso em 6 de junho 2020.

PACOBAYHA, Fernanda M. Macedo.; TOMÉ, Fabiana. D. Padre. *O IPVA e as polêmicas em torno da abrangência da expressão “veículos automotores” e da diferenciação de alíquotas em função dos “tipos” de veículos: reflexões acerca da adi nº 5654*. *Revista Jurídica da FA7*, v. 14, n. 2, p. 81-99, 20 dez. 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Esmafe, 2009. p. 15

PERALTA, Carlos E., *Tributação Ambiental no Brasil – reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. v. 3, n. 3. 2015. p. 9-10 Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15589/11800> Acesso em 8 de julho de 2020.

PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1.999. p. 6

RFB – Receita Federal do Brasil. 2020. *Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Junho de 2020*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/junho2020/analisemensal-jun-2020.pdf> Acesso em 13 de agosto de 2020.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, p.261-263, jan. 2014. Semestral.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 20-21

\_\_\_\_\_. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 29-30.

\_\_\_\_\_. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.) *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 248 – 250.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução Laura Teixeira Motta. 1ª ed. 7ª reimp. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 126-127, 149.

SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 2.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional positivo*. 33ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 213

\_\_\_\_\_. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*; Ed. Malheiros; 8ª edição; 2012;

SOUZA, de, M. C. *Interesses difusos em espécie: direito ambiental, direito do consumidor e probidade administrativa*. – 3ª ed - São Paulo; Saraiva, 2013. p 20.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*, - 18. ed.- São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1

TOCQUEVILLE, Alexis de, 1805-1859. *O antigo regime e a revolução / Alexis de Tocqueville* ; Trad. de Yvonne Jean. – 4ª ed.- Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

TORRES, Heleno Taveira. *Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”* in *Direito tributário ambiental* Heleno Torres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005

\_\_\_\_\_. *Descompasso entre as políticas ambiental e tributária*. In: Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompassoentre-politicas-ambiental-tributaria>>. Acesso em: 10 de abril de 2020.>

VIALLI, Andrea. *ICMS ecológico, regulamentado em 17 Estados, é exemplo de sucesso no país*. Folha de São Paulo, São Paulo, 17 de out. de 2017. Seminários Folha. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2017/10/1924779-icms-ecologico-regulamentado-em-17-estados-e-exemplo-de-sucesso-no-pais.shtml#:~:text=Um%20caso%20bem%20sucedido%20no,ecol%C3%B3gico%2C%20reg>>

ulamentado%20em%2017%20Estados.&text=Segundo%20a%20lei%20atual%2C%2075,25%25%20vai%20para%20os%20munic%C3%ADpios.> Acesso em 15 de maio de 2020.

VITAL, M. H. F. *Aquecimento global: acordos internacionais, emissões de CO2 e o surgimento dos mercados de carbono no mundo*. BNDES Set., Rio de Janeiro, v. 24, n. 48, p. 228-238. Disponível em: <[https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16043/2/PRArt214085\\_Aquecimento%20global\\_compl\\_P.pdf](https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/16043/2/PRArt214085_Aquecimento%20global_compl_P.pdf)> Acesso em 22 de abril 2020.

WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft – Theorie d. Besteuerung, Gebührenlehre u. allgemeine Steuelehre* – 2 ed. – Leipzig: Winter, 1890. V. II, p. 207 apud ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 39, p.368-370, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/origens-teoricas-da-extrafiscalidade/>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

### **Jurisprudência:**

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.312.435/RJ. Autor: Ministério Público Federal Réus: Bruno Gomes Sampaio; Gotardo Gomes Sampaio; Ana Maria Silvia Bastos e outros. Relator: Min. Og Fernandes. Brasília, 7 de fevereiro de 2019. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=90461528&num\\_registro=201801480622&data=20190221&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=90461528&num_registro=201801480622&data=20190221&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 8 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.354.536/SE. Autor: Maria Gomes de Oliveira. Réus: Honey Gama Oliveira e outros. Relator: Min. Luís Felipe Salomão. Brasília, 26 de março de 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35174776&num\\_registro=201202466478&data=20140505&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=35174776&num_registro=201202466478&data=20140505&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 4 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.830.894/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Réu: Criswan Supermercado LTDA. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Brasília, 3 de março de 2020. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial>

=105654322&num\_registro=201902338899&data=20200305&tipo=91&formato=PDF />  
Acesso em 4 de julho de 2020.

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial nº 711.405/PR. Autor: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Réus: SOCCEPAR S/A – Sociedade Cerealista Exportadoras de Produtos Paranaenses. Relator: Min. Humberto Martins. Brasília, 28 de abril de 2009. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5143953&num\\_registro=200401790140&data=20090515&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5143953&num_registro=200401790140&data=20090515&tipo=5&formato=PDF)> Acesso em 2 de maio de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.320.825/RJ. 1ª Seção. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Leonardo Reader Marques Medina. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília, 10 de agosto de 2016. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num\\_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529020&num_registro=201200838768&data=20160817&formato=PDF)> Acesso em 2 de setembro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.654. Autor: Procurador Geral da República. Relator: Min. Celso de Melo. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5128366>> Acesso em 7 de setembro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.988/TO. Autor: Procurador Geral da República Réus: Governador do Estado do Tocantins e Assembleia Legislativa do Estado do Tocantins Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 19 de setembro de 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338785977&ext=.pdf>> Acesso em 29 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.717/DF. Autor: Procurador Geral da República Réu: Presidente da República. Relator: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 5 de abril de 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341284842&ext=.pdf> Acesso em 6 de maio de 2020.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 73. Autor: Procurador Geral da República Réu: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 2 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=187778991&ext=.pdf>> Acesso em 5 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.983. Autor: Procurador Geral da República Réu: Governador do Estado do Ceará e Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 16 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311683661&ext=.pdf>> Acesso em 10 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.086. Autor: Procurador Geral da República Réu: Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 7 de junho de 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1592108>> Acesso em 2 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 367.785/RJ. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Gilberto Sayão da Silva. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 9 de maio de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340374>> Acesso em 5 de setembro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164. Autor: Antônio de Andrade Ribeiro Junqueira. Réu: Presidente da República Relator: Celso de Mello. Brasília 30 de outubro de 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1606388>> Acesso em 2 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG. Autor: Uber Representações Ltda Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5107147>>. Acesso em 15 de novembro de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.509/AM. Autor: Estado do Amazonas. Réu: José Fernandes. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min.

Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de setembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255.111/SP. Autor: Adriano Coselli S/A Comércio e Importação. Réu: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 13 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 300.244.9/SC. Autores: Ministério Público Federal. Réu: João Paschoali. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 20 de novembro de 2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1917776>> Acesso em 3 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ. Autor: Estado do Rio de Janeiro. Réu: Elfez Edição e Comércio e Serviço LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 8 de março de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630>> Acesso em 7 de junho de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 414.259/MG AgRg. Autor: Drogaria Araújo S/A e outros. Réu: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 24 de julho de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541721>> Acesso em 15 de agosto de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Autor: Estado do Rio Grande do Sul. Réu: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relator para Acórdão: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 6 de fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em 29 de agosto de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.224/SP. Autores: Estado de São Paulo e Sindicato da Indústria e Fabricação do Alcool do Estado de São Paulo. Réu:

Câmara Municipal de Paulínia e Município de Paulínia. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 5 de março de 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=306750595&ext=.pdf>> Acesso em 16 de março de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 727.851/MG. Autor: Estado de Minas Gerais. Réu: Município de Juiz de Fora. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 22 de junho de 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343764066&ext=.pdf>> Acesso em 7 de setembro de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 200834000408306. Autor: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Réu: Paulo Roberto Almeida Campos Relator: Des. Fed. Selene Almeida, Brasília, 25 de julho de 2012. Disponível em: <<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp>> Acesso em 8 de maio de 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação Cível nº 00004344720114058400. Autor: BRASTURINVEST Investimentos Turísticos S/A. Réu: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA. Relator: Des. Fed. José Maria Lucena. Recife, 31 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://www4.trf5.jus.br/cp/cp.do>> Acesso em 1 de maio de 2020.

### **Legislação:**

ACRE, Lei Complementar Estadual nº 114 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe acerca do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<http://www.sefaz.acre.gov.br/wp-content/uploads/Lei-Complementar-n%C2%BA-114-2002-IPVA-Consolidada-.pdf>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

ALAGOAS, Lei Estadual nº 6.555 de 30 de dezembro de 2004. Dispõe sobre o tratamento tributário relativo ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/documentos/visualizarDocumento.action?key=hzoQ3znM15A%3D>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

AMAPÁ, Lei Estadual nº 194 de 29 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.al.ap.gov.br/ver\\_texto\\_consolidado.php?iddocumento=159](http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

AMAZONAS, Lei Complementar Estadual nº 19 de 29 de dezembro de 1997. Institui Código Tributário do Estado do Amazonas e dá outras providências. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

AMAZONAS, Lei Estadual nº 3.135 de 5 de junho de 2007. Institui a Política Estadual sobre Mudanças Climáticas, Conservação Ambiental e Desenvolvimento Sustentável do Amazonas, e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%E7%E3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202007/Arquivo/LE%203135%2007.htm#:~:text=1.,dos%20programas%20previstos%20nesta%20lei>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

BAHIA, Lei Estadual nº 6.348 de 17 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=120349>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 493 de 2009. Regulamenta o tratamento diferenciado dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação em razão do impacto ambiental que causem, como princípio geral da atividade econômica na defesa do meio ambiente e do equilíbrio ecológico e o estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência para bens produtos e serviços de menor impacto ambiental. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=440396>> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original.

BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 494 de 2009. Regulamenta o inciso VI, do artigo 170, da Constituição Federal, instituindo uma “Reformulação Tributária Ecológica. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=669902&filenome=PLP+494/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=669902&filenome=PLP+494/2009)> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original

BRASIL, Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 73 de 2007. Propõe uma Reformulação Tributária Ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxaço sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=468684&filename=PLP+73/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=468684&filename=PLP+73/2007)> Acesso em 13 de maio. de 2020. Texto original

BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 45 de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=50FB347487177E6A2E485A5645B8EB9B.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=Tramita%20cao-PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=50FB347487177E6A2E485A5645B8EB9B.proposicoesWebExterno1?codteor=1728369&filename=Tramita%20cao-PEC+45/2019)> Acesso em 12 de jun. de 2020. Texto original.

BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 31 de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=126CD1DBD17ECA8D21026356A882EC15.proposicoesWebExterno1?codteor=449540&filename=PEC+31/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=126CD1DBD17ECA8D21026356A882EC15.proposicoesWebExterno1?codteor=449540&filename=PEC+31/2007)> Acesso em 11 de maio. de 2020. Texto original.

BRASIL, Congresso Nacional. Proposta de Emenda à Constituição nº 353 de 2009. Altera os artigos 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal. Disponível em <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=647044&filename=PEC+353/2009](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=647044&filename=PEC+353/2009)> Acesso em 11 de maio. de 2020. Texto original.

BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)> Acesso em: 20 de março de 2020>.

BRASIL, Decreto Federal nº 755 de 17 de fevereiro de 1993. Reduz as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre os veículos automotores que enumera. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0755.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0755.htm)>. Acesso em 18 de abril de 2020.

BRASIL, Decreto nº 3.321 de 30 de dezembro de 1999. Promulga o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais “Protocolo de São Salvador” concluído em 17 de novembro de 1988, em São Salvador, El Salvador. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3321.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3321.htm) Acesso em 17 de março de 2020>.

BRASIL, Decreto-Lei nº 999 de 21 de outubro de 1969. Institui Taxa Rodoviária Única, incidente sobre o registro e licenciamento de veículos e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0999.htm#:~:text=Institui%20Taxa%20Rodovi%C3%A1ria%20%C3%A9nica%2C%20incidente,ve%C3%ADculos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0999.htm#:~:text=Institui%20Taxa%20Rodovi%C3%A1ria%20%C3%A9nica%2C%20incidente,ve%C3%ADculos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.>) . Acesso em 14 de agosto de 2020.

BRASIL, Emenda Constitucional nº 27 de 28 de novembro de 1985. Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.>](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc2785.htm#:~:text=Altera%20dispositivos%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal.>) Acesso em 14 de agosto de 2020.

BRASIL, Lei nº 10.257, de 10 de Junho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece as diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LEIS\\_2001/L10336.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10336.htm)>. Acesso em 18 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009. Institui a Política Nacional de Mudança do Clima - PNMC e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12187.htm)> Acesso em 16 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. Institui sobre a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 2 de fevereiro de 1998; e dá outras providências. Disponível

em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm)>. Acesso em 16 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916. Código Civil do Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L3071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm)> Acesso de 16 de abril de 2020>.

BRASIL, Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966. Dispõe sobre incentivos fiscais e empreendimentos florestais. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/15106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/15106.htm)>. Acesso em 17 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm)> Acesso em 12 de março de 2020>.

BRASIL, Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm)> Acesso em 15 de abril de 2020.

BRASIL, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1966. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm) >. Acesso em 17 de abril de 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)> Acesso em 1 de maio de 2020>.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 96, de 6 de junho de 2017. Acrescenta §7º ao art. 225 da Constituição Federal para determinar que práticas desportivas que utilizem animais não são consideradas cruéis, nas condições que especifica. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc96.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc96.htm)> Acesso em 25 de março de 2020>.

CEARÁ, Lei nº 12.023 de 20 de novembro de 1992. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA Disponível em: <<https://www.al.ce.gov.br/legislativo/tramitando/lei/12023.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

DISTRITO FEDERAL, Lei nº 6.466 de 27 de dezembro de 2019. Dispõe sobre os benefícios fiscais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos - ITBI e da Taxa de Limpeza Pública - TLP. Disponível em: <  
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=6466&txtAno=2019&txtTipo=5&txtParte=>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

ESPÍRITO SANTO, Lei Estadual nº 6.999 de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: <  
<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LO6999.html#:~:text=LEI%20N%C2%BA%206.999&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20dobre,tributo%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

GOIÁS, Lei Estadual nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás, e adota outras providências. Disponível em: <  
[http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE\\_VER\\_40\\_3\\_hm/Cte/CTE.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20lei%20institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DAS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-,Art.,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada.](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/LTE_VER_40_3_hm/Cte/CTE.htm#:~:text=1%C2%BA%20Esta%20lei%20institui%20o%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.&text=DAS%20DISPOSI%C3%87%C3%95ES%20GERAIS-,Art.,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada.)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

MARANHÃO, Lei Estadual nº 7.799 de 19 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Disponível em: < <http://stc.ma.gov.br/legislacao/documento/?id=4324#:~:text=As%20disposi%C3%A7%C3%B5es%20desta%20Lei%20obrigam,forma%20da%20Lei%20Complementar%20espec%C3%ADfica>. > Acesso em 29 de outubro de 2020.

MATO GROSSO DO SUL, Lei Estadual nº 1.810 de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre os tributos de competência do Estado e dá outras providências. Disponível em: <  
<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=135698>. > Acesso em 29 de outubro de 2020.

MATO GROSSO, Lei Estadual nº 7.301 de 17 de julho de 2000. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <



<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/62CE5995729DDCEA03256921006ED745>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

MINAS GERAIS, Lei Estadual nº 14.937 de 23 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <

[http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114937\\_2003.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,Art./>](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,Art./>) Acesso em 29 de outubro de 2020.

ONU - Organização das Nações Unidas. Declaração sobre o meio ambiente humano. Estocolmo, 1972. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Meio-Ambiente/declaracao-de-estocolmo-sobre-o-ambiente-humano.html> Acesso em: 15 de abril de 2020>.

ONU - Organização das Nações Unidas. Declaração sobre o meio ambiente e desenvolvimento. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <[https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wpcontent/uploads/sites/36/2013/12/declaracao\\_rio\\_ma.pdf](https://cetesb.sp.gov.br/proclima/wpcontent/uploads/sites/36/2013/12/declaracao_rio_ma.pdf) f> Acesso em: 8 de abril de 2020

ONU - Organização das Nações Unidas. Relatório Nosso Futuro Comum. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod\\_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf)> Acesso em: 22 de abril de 2020.

ONU - Organização das Nações Unidas. Resolução 41/128. Declaração sobre direito ao desenvolvimento -1986. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>> Acesso em: 7 de maio de 2020.

PARÁ, Lei Estadual nº 6.017 de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=146717>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

PARAÍBA, Lei Estadual nº 11.007 de 6 de novembro de 2017. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <

<https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/65-leis/ipva/5032-lei-n-11-007-de-06-de-novembro-de-2017#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,IPVA%20e%20d%C3%>

A1%20outras%20provid%20C3%A4ncias.&text=Art.,Constitui%C3%A7%C3%A3o%20do%20Estado%20da%20Para%C3%ADba. > Acesso em 29 de outubro de 2020.

PARANÁ - Lei Estadual nº 14.260 de 23 de dezembro de 2003. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>.> Acesso em 29 de outubro de 2020.

PENAMBUCO, Lei nº 10.403 de 29 de dezembro de 1989. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=3311&tipo=TEXTTOATUALIZADO>> Acesso em 20 de abril de 2020.

PERNAMBUCO, Lei Estadual nº 10.849 de 22 de dezembro de 1992. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=1&numero=10849&complemento=0&ano=1992&tipo=&url=#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2010.849%2C%20DE%2028,GOVERNADOR%20DO%20ESTADO%20DE%20PERNAMBUCO%3A&text=2%C2%BA%20O%20IPVA%2C%20devido%20anualmente,automotor%20terrestre%2C%20aqu%C3%A1tico%20e%20a%C3%A9reo.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

PIAUI, Lei Estadual nº 4.548 de 30 de dezembro de 1992. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=150947>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

RIO DE JANEIRO, Lei Estadual nº 2.877, de 29 de abril de 1997. Dispõe sobre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <[http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument#\\_Section1](http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument#_Section1)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

RIO GRANDE DO NORTE, Lei Estadual nº 6.967 de 31 de dezembro de 1996. Dispõe sobre Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set\\_v2/legislacao/enviados/listagem\\_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=9](http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=5&assuntoEsp=9)> Acesso em 29 de outubro de 2020.

RIO GRANDE DO SUL, Lei Estadual nº 8.115 de 30 de dezembro de 1985. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.115.pdf>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

RONDÔNIA, Lei Estadual nº 950 de 22 de dezembro de 2000. Institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://sapl.al.ro.leg.br/norma/1473>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

RORAIMA, Lei Estadual nº 59 de 28 de dezembro de 1993. Dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=161298#:~:text=Art.,Art.>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

SANTA CATARINA, Lei Estadual nº 7.543 de 30 de dezembro de 1988. institui o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=161987>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

SÃO PAULO, Lei Estadual nº 13.296, de 26 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

SÃO PAULO, Lei Estadual nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2020/lei-17293-15.10.2020.html>> Acesso em 3 de novembro de 2020.

SERGIPE, Lei Estadual nº 7.655 de 17 de junho de 2013. Estabelece nova disciplina para o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, no âmbito do Estado de Sergipe, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=255568>> Acesso em 29 de outubro de 2020.

TOCANTINS, Lei Estadual nº 1.287 de 28 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Código Tributário do Estado do Tocantins, e adota outras providências. Disponível em: <[http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#\\_Toc431565052](http://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm#_Toc431565052)> Acesso em 29 de outubro de 2020.